



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10803.720001/2018-10
ACÓRDÃO	3401-015.027 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ATP - AEROTAXI PAMPULHA SERVICOS DE AVIACAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 25/07/2013, 10/09/2013

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. REVELIA. EFEITOS.

Havendo pluralidade de sujeitos passivos solidários, a ausência de impugnação por algum deles acarreta, para o revel, a preclusão temporal do direito contestar o lançamento, sendo que, havendo a apresentação de peça defensiva que não verse apenas sobre o vínculo de responsabilidade do devedor, a exigibilidade do crédito constituído ficará suspensa em relação a todos os autuados.

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. IMPUGNAÇÃO. INEFICÁCIA DO PEDIDO PELA POSTERIOR PRODUÇÃO DE PROVAS.

O pedido genérico pela posterior apresentação de provas não tem utilidade no âmbito do processo administrativo fiscal, em que a impugnação deve estar instruída com os documentos que lhe fundamentam, precluindo o direito de apresentá-los noutro momento, exceto nas hipóteses definidas na legislação regente, em que a juntada de novo elemento aos autos independe de prévia solicitação na peça defensiva.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 25/07/2013, 10/09/2013

PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

Não configura mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco o auto de infração lavrado em sede de procedimento especial de fiscalização para combate a fraudes, diante da apuração de irregularidades que antecedem

o registro da operação e extrapolam o escopo dos exames realizados no âmbito do despacho aduaneiro, seja qual for o tipo de declaração, mormente quando sequer foi formalizado lançamento anterior referente aos mesmos fatos.

DECADÊNCIA. MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. TERMO INICIAL.

O prazo decadencial para formalizar a exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro, aplicada diante da inviabilidade de apreensão de mercadoria sujeita ao perdimento, só começa a fluir quando caracterizada essa circunstância, pois se trata de requisito constante no tipo legal da referida multa, cujo implemento é que faz nascer para o Fisco o direito de impô-la. Além desse aspecto, a manutenção de bem importado mediante fraude ou simulação em regime aduaneiro especial, de acordo com a vontade do interessado, configura infração de natureza permanente, cujo termo inicial para extinção do direito do Fisco de impor a penalidade cabível ocorre quando cessar a permanência infracional.

PROCEDIMENTO ESPECIAL DE CONTROLE. LANÇAMENTO. PRAZO.

O lançamento decorrente de procedimento especial de controle submete-se apenas ao limite temporal para exercício do direito de constituir o crédito fazendário, não se aplicando ao mesmo o prazo de cinco anos estabelecido para revisão aduaneira de declaração, eis que aquele procedimento não se confunde com este, possuindo alcance que extrapola o escopo dos exames realizados no âmbito do despacho aduaneiro.

LANÇAMENTO DE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS.

A multa de ofício lançada, sendo parte integrante do crédito constituído, sujeita-se à incidência dos juros moratórios decorrentes da ausência de pagamento desse crédito dentro do prazo estabelecido.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 25/07/2013, 10/09/2013

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO E SIMULAÇÃO. PENALIDADE APLICÁVEL.

A importação realizada mediante ocultação do verdadeiro interessado na mercadoria importada e instruída com contrato objeto de simulação, para possibilitar o enquadramento da operação em regime aduaneiro especial, é punível com a pena de perdimento da mercadoria ou, acaso a mesma já tenha sido consumida, revendida ou não seja localizada, com multa equivalente ao seu valor aduaneiro.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Responde por infração aduaneira quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie, como é o caso dos participantes na montagem e implementação de operações artificiais, cujo objetivo era burlar a legislação aduaneira, para reduzir indevidamente os tributos a pagar na importação de aeronaves, inclusive os diretores da empresa que registrou as declarações de importação, quando ficar comprovado que os mesmos tinham conhecimento e domínio dos fatos que levaram à autuação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, conhecer dos Recursos Voluntários para, por maioria, rejeitar, a prejudicial de prescrição intercorrente. Vencidos os conselheiros, Laura Baptista Borges e Leandro Wilhelm Wolff que reconheciam a prescrição. O conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior acompanhou o relator pelas conclusões. Por unanimidade, rejeitar as demais preliminares suscitadas nos recursos. No mérito, por unanimidade, DAR PROVIMENTO aos Recursos Voluntários de ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S.A. e do ESPÓLIO DE RICARDO HENRIQUE LANZA CAMPOLINA, para, respectivamente, RECONHECER a decadência do direito de a Fazenda Pública incluí-la no polo passivo da autuação (Súmula CARF nº 184) e RECONHECER a nulidade material do lançamento em relação ao espólio, por erro na identificação do sujeito passivo, DECLARANDO EXTINTA a exigência fiscal quanto a ambos. No mérito, por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO aos Recursos Voluntários da EMPRESA DE AEROTÁXI PAMPULHA LTDA., LUIZ OTÁVIO MOURÃO, ÉDER CARVALHO MAGALHÃES e BANK OF AMERICA, N.A. Vencidos os conselheiros, Laercio Cruz Uliana Junior, Laura Baptista Borges e Leandro Wilhelm Wolff que davam provimento neste ponto aos recursos voluntários. Manifestou intenção de fazer declaração de voto o conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Laura Baptista Borges, Leandro Wilhelm Wolff (substituto[a] integral), Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever a controvérsia até aquele momento processual, adoto o relatório da decisão de primeira instância:

Trata-se de impugnação a auto de infração referente a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada, exigida em decorrência de a fiscalização ter considerado irregular a admissão temporária de duas aeronaves no País. O lançamento totalizou R\$ 18.167.371,24 à época de sua formalização.

Da Autuação De acordo com a descrição dos fatos no auto de infração (fls. 1.651-1.694), há somente duas maneiras lícitas de uma empresa de táxi aéreo ingressar no território nacional com uma aeronave: importação normal para consumo ou admissão temporária para utilização econômica, com pagamento parcial de tributos. Foi relatado que:

Nos moldes do Código Brasileiro de Aeronáutica, essas duas modalidades de importação estão descritas nos artigos 127 (modalidade de arrendamento operacional utilizada para a concessão da admissão temporária) e 137 (modalidade de arrendamento mercantil em que deverá ocorrer a importação definitiva com a cobrança integral de tributos).

[...]

Na sequência a fiscalização apresentou os dispositivos do Regulamento Aduaneiro aplicáveis ao caso, destacando que:

O artigo 374, que versa sobre prazos, já impõe implicitamente uma outra condição para a aplicação do regime: a existência de um contrato de arrendamento operacional, de aluguel ou de empréstimo, celebrado entre o importador e uma pessoa estrangeira.

Já nas disposições finais o artigo 379 restringe ainda mais as condições em que a admissão temporária pode ser concedida.

Art. 379. O regime de admissão temporária de que trata este Capítulo não se aplica à entrada no território aduaneiro de bens objeto de arrendamento mercantil financeiro, contratado com entidades arrendadoras domiciliadas no exterior (Lei no 6.099, de 12 de setembro de 1974, art. 17, com a redação dada pela Lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983, art. 1º, inciso III).

Vejamos então agora a definição de “arrendamento mercantil financeiro”, tipo legal de financiamento vedado para a concessão da admissão temporária.

[...]

O arrendamento mercantil financeiro é o negócio jurídico ao qual nos acostumamos chamar simplesmente de leasing.

[...]

Podemos caracterizar o leasing como sendo um negócio jurídico bilateral pelo qual uma das partes, necessitando utilizar um determinado bem, procura uma instituição financeira para que promova a compra do mesmo para si e, posteriormente, lhe 5

entregue em locação, mediante uma remuneração periódica, em geral, no seu somatório, superior ao preço de aquisição.

[...]

Em âmbito infralegal, a Resolução do Banco Central do Brasil nº 2.309/1996 veio disciplinar a modalidade de arrendamento mercantil operacional e consolidar as normas a respeito de arrendamento mercantil financeiro.

Os artigos 5º e 6º nos apresentam as características dos arrendamentos mercantis financeiro e operacional.

[...]

Seja o contrato de arrendamento mercantil financeiro ou operacional, ambos são EXPRESSAMENTE vedados para a concessão de admissão temporária, por força do disposto no artigo 17 da Lei 6099/74.

[...]

Apesar do artigo 379 do Regulamento Aduaneiro vedar expressamente a utilização do arrendamento mercantil financeiro nas operações de admissão temporária, todo e qualquer arrendamento mercantil não encontra guarida para ser utilizado em operações de admissão temporária por força legal.

A Instrução Normativa RFB nº 285/2003 em seu artigo 3º também veda operações de arrendamento mercantil contratadas com entidades domiciliadas no exterior na concessão de admissão temporária.

[...]

A Instrução Normativa RFB 1.361/2013, publicada poucos meses antes da concessão da admissão temporária das aeronaves da Aerotáxi Pampulha, sucessora da IN 285/2003, manteve essa vedação no parágrafo 2º do artigo 3º:

[...]

Diante de todo o acima exposto, e nos moldes do artigo 127 do CBA, o único tipo de contrato que pode ser utilizado para a concessão de admissão temporária é o arrendamento operacional, conhecido no mercado internacional como operating lease.

[...]

No operating lease a arrendadora obriga-se a entregar à arrendatária a aeronave, no tempo, modo e lugar devidos, garantindo o seu uso pacífico nos termos do contrato. Por seu turno, a arrendatária compromete-se a usar a aeronave de acordo com a lei, obrigando-se a restituí-la no término no contrato no estado em que a recebeu, ressalvado o desgaste natural, nos moldes do artigo 130 do CBA.

Os contratos de operating lease se distinguem dos contratos de arrendamento mercantil tanto pela intenção das partes e natureza do pacto, como pelo conteúdo econômico das obrigações e destinação contratual do bem. Não há a opção de transferência de domínio no arrendamento operacional, e tampouco que se fale em valor residual.

Após discorrer sobre as modalidades de arrendamento e concluir que apenas o operacional pode ser objeto de admissão temporária, a autoridade lançadora passou a explanar sobre a situação das aeronaves objeto da autuação, prefixos PR-AGC e PR-RGH. Inicialmente trouxe as seguintes informações sobre a autuada:

Na vigésima alteração contratual, datada de 04 de junho de 2012, seu capital social era de R\$ 13.651.270,00, divididos em 13.651.270 cotas de valor unitário de R\$ 1,00. Os detentores dessas cotas eram a ADPAR - Administração e Participações Ltda, CNPJ 00.911.207/0001-18, com a posse de 13.650.546 cotas e a Andrade Gutierrez S/A, CNPJ 17.262.197/0001-30, com 724 cotas.

[...]

A ADPAR-Administração e Participações Ltda é uma holding não financeira também pertencente ao grupo Andrade Gutierrez.

A ADPAR e a Andrade Gutierrez S/A são detidas por 3 holdings não-financeiras: Administradora Santana Ltda, CNPJ 16.741.134/0001-01; Administradora Santo Estevão S/A, CNPJ 27.157.783/0001-78; e Administradora São Miguel, CNPJ 19.135.623/0001-08. Cada uma dessas três holdings possui 1/3 da ADPAR e da Andrade Gutierrez S/A

A diretoria da Aerotáxi Pampulha, em julho de 2013 (época do ingresso das aeronaves em território nacional), era exercida por 3 diretores: Ricardo Henrique Lanza Campolina, CPF 156.119.906-06; Luiz Otávio Mourão, CPF 216.949.156-20; e Eder Carvalho Magalhães, CPF 637.838.356-15 [...]

Ainda, nos termos da 20ª alteração contratual, podemos constatar que: o Sr. Ricardo Henrique Lanza Campolina ocupa também o cargo de Vice-Presidente de Finanças da holding Andrade Gutierrez S/A; que o Sr. Luiz Otávio Mourão acumula os cargos de Vice-Presidente Jurídico da holding Andrade Gutierrez S/A e Diretor da ADPAR-Administração e Participações Ltda; e que o Sr. Eder Carvalho Magalhães ocupa o cargo de Diretor da ADPAR-Administração Participações Ltda.

[...]

A ATP no ano de 2013 promoveu duas importações de aeronaves sob o regime de admissão temporária: uma em julho/2013 e outra em setembro/2013.

[...]

Esgotados os prazos contratuais, as aeronaves foram reexportadas e retornaram ao seu sub-arrendador nos EUA.

Aos olhos da aduana brasileira, de acordo com toda documentação apresentada nos processos de controle de admissão temporária, os processos de admissão temporária estão perfeitamente regulares. Todavia, conforme será demonstrado a seguir, essas operações regulares não correspondem à realidade dos fatos. Vejamos.

A coleta de documentos.

Dados Coletados junto ao agente financiador: Bank of America

A coleta dos documentos comprobatórios da real operação se deu em cumprimento ao TDPF-Diligência nº 0800100-2015-00059-5 em desfavor do Bank of America N A (BANA), entidade bancária domiciliada no exterior que arrendou as aeronaves ao Wells Fargo Bank na condição de Owner Trustee, que por sua vez subarrendou as aeronaves à ATP.

[...]

Em sua resposta, o BANA se limitou a responder que, por ser uma entidade domiciliada no exterior, não estaria alcançado pela jurisdição da Receita Federal do Brasil e sendo assim não estaria obrigado a fornecer nenhuma informação sobre suas operações fora do Brasil. Todavia, apresentou os contratos que dão consentimento ao Wells Fargo Bank na condição de Owner Trustee para subarrendar as aeronaves à ATP.

[...]

Concomitante à resposta da segunda intimação, em julho de 2016 o BANA através de seus advogados impetrou Mandado de Segurança contra o Superintendente Regional da Receita Federal da 8ª Região Fiscal no intuito de não fornecer mais nenhum documento solicitado pela Receita Federal do Brasil. O MS foi protocolizado sob o nº 0014650- 07.2016.4.03.6100.

Antes do veredito da autoridade judiciária, a RFB foi instada a se pronunciar sobre as alegações feitas pelo BANA. De porte das contra-razões da RFB, o Poder Judiciário decidiu que o BANA teria sim de fornecer todas as informações solicitadas de suas operações no Brasil envolvendo contribuintes brasileiros. Segue abaixo trecho da decisão:

[...]

Após a denegação do Mandado de Segurança, finalmente o BANA entregou os documentos solicitados.

[...]

No final de dezembro, através da intimação 06, solicitamos ao BANA que nos informasse como os arrendamentos das aeronaves PR-AGC e PR-RHG eram

classificados em sua contabilidade, nos moldes do padrão internacional FASB - Financial Accounting Standards Board.

Em sua resposta o BANA limitou a dizer que não utiliza os padrões e os critérios estabelecidos no FASB como no Brasil, mas apenas o que é estabelecido pelo US GAAP.

[...]

Por fim, o BANA responde como classifica o arrendamento das aeronaves PR-AGC e PR-RHG, financeiro ou operacional:

[...]

Dados coletados junto à Anac

A Anac nos forneceu os relatórios de voo das aeronaves PR-AGC e PR-RHG, bem como a Certidão de Inteiro Teor dessas aeronaves registradas no RAB (Registro Aeronáutico Brasileiro). Nos forneceu também o relatório dos voos dessas mesmas aeronaves antes de ser internalizadas através de processos de admissão temporária. Os prefixos estrangeiros dessas aeronaves antes de receberem o prefixo nacional eram N250BL e N525RU, ambos de nacionalidade estadunidense.

As Infrações

A Aerotáxi Pampulha valeu-se de um planejamento tributário abusivo (artifício doloso de simulação) para deixar de pagar parte do tributo devido ao erário e burlar os controles aduaneiros. Tal artifício está capitulado no inciso II, do parágrafo 1º, do art 167, da Lei 10.406/2002:

Art. 167. ...

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; (=INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS)

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; (=OCULTAÇÃO DA VERDADE)

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

[...]

*Para melhor visualização do planejamento tributário abusivo que foi arquitetado, precisamos saber um pouco mais sobre a empresa offshore **Delco Overseas Inc.**, e o contrato de Trust celebrado com o **Wells Fargo Bank**, contrato esse que o BANA apenas apresentou à RFB após determinação judicial.*

A empresa offshore DELCO OVERSEAS INC.

Não conseguimos fazer o levantamento de todas informações contábeis e societárias da Delco Overseas Inc porque seus diretores se negaram a prestar

informações. Todavia, mesmo sem a totalidade das informações já podemos montar nossas convicções.

A Delco Overseas Inc é uma empresa incorporada no Estado de Delaware, nos Estados Unidos da América, local considerado como “paraíso fiscal”.

[...]

Os diretores da Delco Overseas Inc, nesse primeiro documento (memorial de incorporação) são Luiz Otávio Mourão, Hamilton Passos Filho e Ricardo Henrique Lanza Campolina. Todos são/foram também altos executivos do grupo Andrade Gutierrez.

[...]

De acordo com os documentos fornecidos pelo Bank of America N A (BANA), a Delco Overseas Inc já era a detentora da aeronave **N250BL**, nº de série 525A403 no dia 01 de junho de 2011. Essa aeronave posteriormente em seu primeiro processo de admissão temporária recebeu o prefixo nacional PR-AGC.

Nessa data, foi criado um Trust com o **Wells Fargo Bank**, doravante **WFB**. Neste Trust Agreement - “DELCO TRUST” a propriedade legal da aeronave foi transferida para o WFB, e a Delco Overseas passou a figurar como beneficiária desse Trust. Nos termos desse Trust, já existia a menção de que seria celebrado um futuro contrato de Lease dessa aeronave. Esse contrato foi assinado por representantes do WFB e pelos senhores Rogério Nora de Sá e Luiz Otavio Mourão, diretores da Delco Overseas Inc (e também altos executivos do Grupo Andrade Gutierrez).

[...]

Outro fato que merece destaque nesse contrato de Trust é o endereço de correspondência da Delco Overseas Inc e sua correspondente: Daniela Carvalho Bueno.

and (ii) if to the Trustor:
Delco Overseas, Inc.
Praia de Botafogo, 300, floor 4th
22250-040 Rio de Janeiro – RJ - Brazil
Attn: Ms. Daniela Carvalho Bueno



O endereço Praia de Botafogo, 300, 4º andar, Rio de Janeiro-RJ é o mesmo de uma das holdings controladoras do grupo Andrade Gutierrez, a Administradora Santo Estevão S/A É também o mesmo endereço onde o Sr. Ricardo Henrique Lanza Campolina exercia suas funções de diretor da Aerotáxi Pampulha.

[...]

No dia 16/06/2011, esse Trust Agreement sofreu uma alteração. O motivo dessa alteração foi a adição de mais uma aeronave ao presente contrato. Essa outra aeronave, que também teve seu título legal transferido ao WFB, era a N525RU, nº de série 525A303 que posteriormente teve seu prefixo alterado para PR-RHG.

[...]

A partir da celebração desse aditivo ao contrato de Trust, ainda com prefixo norte-americano, essas aeronaves passaram a ser utilizadas no Brasil, sendo operadas pela Construtora Andrade Gutierrez S/A.

[...]

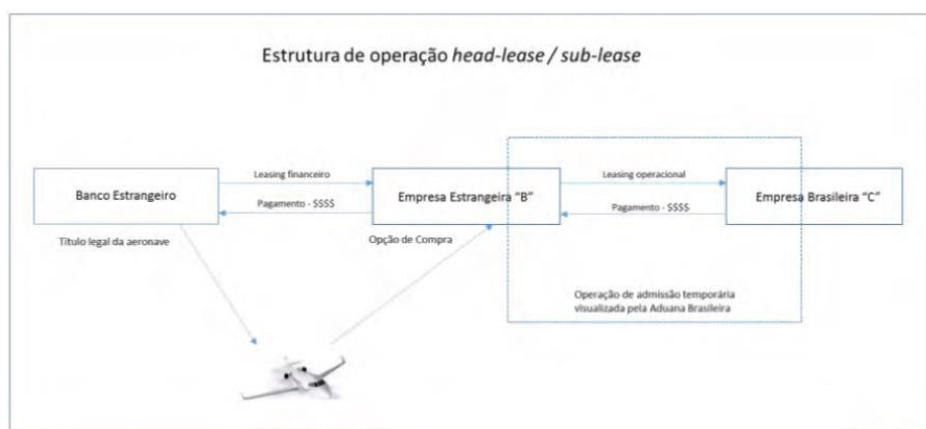
Todavia, para se obter o benefício fiscal de pagamento parcial dos tributos aduaneiros através de admissão temporária, não poderiam ser usados contratos de arrendamento mercantil, inviabilizando a operação através de leasing.

Para contornar essa vedação e usufruir do benefício, a solução foi utilizar uma estrutura (artificial) chamada no meio aeronáutico de head-lease, sub-lease.

Em apertada síntese, o banco celebra um contrato de leasing financeiro com uma entidade estrangeira “B”, e esta, ato contínuo, celebra um contrato de arrendamento operacional com a empresa brasileira “C”, que fará a internação da aeronave através de admissão temporária para utilização econômica.

Aos olhos da Aduana brasileira a aeronave está sendo regida por um contrato de arrendamento operacional – aluguel simples sem opção de compra – com um grande banco estrangeiro.

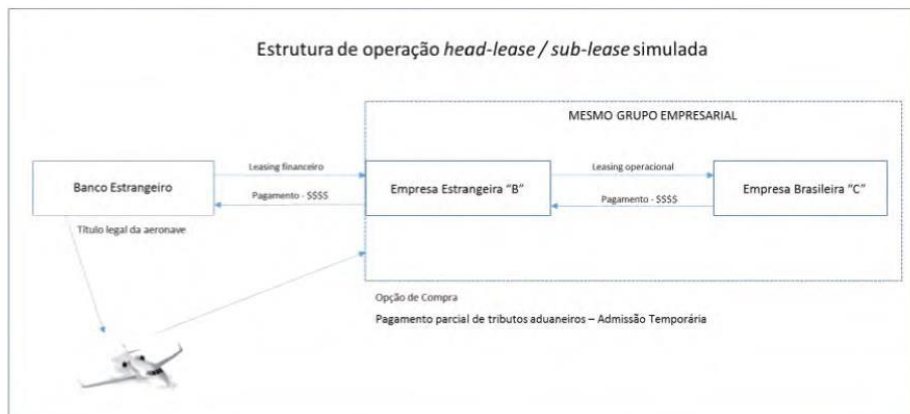
Graficamente, temos a seguinte estrutura:



Obviamente os valores a serem cobrados no leasing financeiro (head-lease) e no leasing operacional (sub-lease) e os prazos teriam que ser distintos, pois não se justifica termos um mesmo valor de contraprestação em ambas operações com benefícios distintos (a empresa “B” tem a opção de compra do bem e a empresa “C” não, considerando que os valores a pagar são os mesmos). Sendo as cláusulas financeiras dos arrendamentos (prazos e valores) idênticas para as empresas “B” e “C”, não há nenhuma razão para a existência da empresa intermediária “B” nessa estrutura.

Voltando para nosso caso em concreto, há um enorme entrave para se aceitar essa estrutura como lícita: a entidade estrangeira “B” e a empresa brasileira “C”

pertencem ao MESMO grupo econômico, ou seja, são comandadas e controladas pelas mesmas pessoas!!! A empresa “B” é uma mera repassadora de recursos de “C” para “A”, sem nenhuma razão de coexistir nessa estrutura senão para deter a opção de compra e ocultar uma operação de arrendamento mercantil.



Assim, o mesmo grupo econômico está se beneficiando de um benefício fiscal (admissão temporária) sobre um contrato de arrendamento mercantil, situação expressamente vedada por lei, mediante uma operação simulada.

Todo arrendamento está sendo amortizado e pago pelo grupo econômico da Andrade Gutierrez através da Construtora Andrade Gutierrez S/A (primeiros 18 meses) e Aerotáxi Pampulha (42 meses restantes), e ao final do prazo contratual a opção de compra permanece em outra empresa do grupo econômico Andrade Gutierrez, empresa estrangeira Delco Overseas Inc, beneficiária do Trust com o WFB.

[...]

Não bastasse tudo o acima explanado, ao analisar a contabilidade da ATP, o faturamento é composto preponderantemente por serviços de hangaragem. As receitas de prestação de serviços de táxi aéreo são ínfimas. De 2013 a 2016 o faturamento oriundo da exploração das aeronaves ficou muito abaixo do valor pago a título de prestação de arrendamento.

[...]

Os fatos apurados em relação a essa aeronave são similares aos da anterior, sendo que ao final do relato sobre a mesma, a fiscalização assim concluiu:

Conclusão

Desde a aquisição das aeronaves pela Delco Overseas Inc, toda operação dessas aeronaves esteve maculada de irregularidades no intuito de se esquivar da tributação aduaneira (total ou parcialmente) através de planejamento tributário abusivo.

Num primeiro momento a simulação deu-se através das declarações nos TEATs de que o operador das aeronaves era uma empresa estrangeira para não pagar tributos, quando na verdade as aeronaves estavam a serviço do Grupo Andrade Gutierrez.

Em seguida, o Grupo Andrade Gutierrez contratou com um banco estrangeiro uma operação de arrendamento mercantil financeiro, fornecendo todas garantias e avais para a operação, e através de contratos simulados ocultou essa informação do fisco brasileiro para poder se utilizar de benefício tributário ao qual não teria direito por expressa determinação legal.

Toda estrutura de head-lease sub-lease foi estruturada entre o BANA e o Grupo Andrade Gutierrez para que se pudesse utilizar admissões temporárias em operações de arrendamento mercantil, ocultando todo restante da operação do fisco brasileiro.

[...]

As duas aeronaves, quando de seu ingresso através das admissões temporárias, eram objeto de arrendamento mercantil com entidade arrendadora domiciliada no exterior – o Bank of America. Por mais que essa operação tenha sido desmembrada em head-lease e sub-lease, é inquestionável a condição de que ambas as aeronaves eram objeto de arrendamento mercantil financeiro.

[...]

O principal sujeito passivo da infração é a Aerotáxi Pampulha Ltda, por ter promovido os despachos em admissão temporária sob documentação simulada, que não condiz com a operação contratada junto ao banco estrangeiro.

A empresa Delco Overseas Inc também teve participação significativa na estruturação de toda operação simulada, e portanto deve figurar também como sujeito passivo solidário. A ciência da Delco se dará através de seu diretor Luiz Otávio Mourão.

Os diretores da Aerotáxi Pampulha Ltda Ricardo Henrique Lanza Campolina (espólio), Luiz Otávio Mourão e Eder Carvalho Magalhães também são sujeitos passivos da infração tributária por terem ampla participação na estruturação de toda operação, agindo tanto pela Aerotáxi Pampulha como pela Delco Overseas Inc. Devido ao óbito do Sr. Ricardo Campolina, a ciência ao espólio se dará através de sua inventariante, Sra. Vania Wanderley Campolina, CPF 086.532.097-78.

O Bank of America também deve figurar como responsável pela infração, por ter concorrido ativamente para sua prática.

Da Impugnação da EMPRESA DE AEROTÁXI PAMPULHA LTDA e dos Co-obrigados LUIZ OTAVIO MOURÃO e EDER CARVALHO MAGALHÃES.

A atuada EMPRESA DE AEROTÁXI PAMPULHA teve ciência do lançamento em 20/04/2018 e os responsáveis solidários LUIZ OTAVIO MOURÃO e EDER CARVALHO MAGALHÃES foram cientificados em 12/04/2018 e 16/04/2018,

respectivamente. Os mesmos apresentaram impugnação PROCESSO 10803.720001/2018-10 ACÓRDÃO 103-004.242 DRJ03

12

conjunta em 11/05/2018 (fls. 1908-1969) na qual, após aduzirem a tempestividade e fazerem um resumo dos fatos relativos à autuação, trouxeram as seguintes alegações.

- **Nulidade do lançamento por configurar mudança ilegal de critério jurídico.** As operações objeto da autuação foram examinadas pela fiscalização quando do registro das correspondentes declarações de importação (DI), ocasião em que foi pleiteado o regime de admissão temporária, sendo que todos os documentos que acompanhavam as aeronaves importadas foram registrados junto à ANAC e disponibilizados à Receita Federal, que deferiu o regime pleiteado. Além disso, as operações de exportação dos referidos bens também foram fiscalizadas e autorizadas pela autoridade competente. Portanto, o auto de infração impugnado está revendo de forma indevida os atos que concederam a admissão temporária, configurando alteração de critério jurídico em desacordo com o disposto no art. 146 do CTN, e não está amparado por nenhuma das hipóteses que autorizam a revisão de ofício do lançamento, previstas no art. 149 desse mesmo diploma legal.

- **Regularidade das operações – inexistência de simulação.** Conforme reconhecido pela própria fiscalização, os contratos de arrendamento operacional apresentados para instruir os pedidos de admissão temporária atendem ao que determina a legislação regente, e as aeronaves admitidas no regime foram regularmente devolvidas ao exterior.

47. Assim, passa-se, a seguir, à demonstração e análise dos fatos contratuais narrados no Relatório Fiscal, relevantes à solução da controvérsia, com o fim de se espancarem quaisquer dúvidas quanto à regularidade das operações que circundaram as operações autuadas [...]

48. São os seguintes instrumentos contratuais e respectivos negócios jurídicos:

Aeronave Cessna Citation, 2008, nº de série 403, prefixo brasileiro PR-AGC

☐ **Contrato de Trust** (Trust Agreement) entre Wells Fargo Bank Northwest e Delco Overseas Inc., de 16/12/2011; **(Original: fls. 279/317)**

☐ **Contrato de Lease** com opção de compra, entre Bank of America NA e Wells Fargo Bank Northwest, e Garantia do contrato de Lease, firmado por Construtora Andrade Gutierrez e Andrade Gutierrez S/A em favor do Bank of America NA, ambos firmados em 19/12/2011; **(Original: fls. 59/142; 325/328; 372/455; 523/539 – Tradução Juramentada: fls. 970/1049)**

☐ **Contrato de Sublease** sem opção de compra, entre Wells Fargo Bank Northwest e Empresa de Aerotáxi Pampulha, e Garantia do Contrato de Sub-lease, firmado por Construtora Andrade Gutierrez e Andrade Gutierrez S/A em favor do Wells

Fargo Bank Northwest, ambos firmados em 27/06/2013; (Original: fls. 329/371; 461/520; 540/543 – Tradução Juramentada: fls. 1050/1109)

Aeronave Cessna Citation, 2006, nº de série 303, prefixo brasileiro PR-RHG

☐ **Contrato de Trust** (Trust Agreement) entre Wells Fargo Bank Northwest e Delco Overseas Inc., de 16/12/2011; (Original: fls. 143/179)

☐ **Contrato de Lease** com opção de compra entre Bank of America NA e Wells Fargo Bank Northwest, e Garantia do contrato de Lease, firmado por Construtora Andrade Gutierrez e Andrade Gutierrez S/A em favor do Bank of America NA, ambos firmados

em 15/02/2012; (Original: fls. 180/278; 523/539; 585/671 – Tradução Juramentada: fls. 1110/1189)

☐ **Contrato de Sublease** sem opção de compra, entre Wells Fargo Bank Northwest e Empresa de Aerotáxi Pampulha, e Garantia do Contrato de Sublease, firmado por Construtora Andrade Gutierrez e Andrade Gutierrez S/A em favor do Wells Fargo Bank Northwest, de 27/08/2013; (Original: fls. 540/584; 672/728; 789/796 – Tradução Juramentada: fls. 729/788; 797/801; 1190/1249)

49. De forma didática e resumida, as operações foram praticadas da seguinte forma:

1º momento: Delco Overseas Inc., empresa norte-americana incorporada nesse território estrangeiro há mais de 10 anos antes das operações autuadas, ligada ao Grupo Andrade Gutierrez, adquiriu no mercado norte-americano tais aeronaves;

2º momento: Em 2011, a empresa Delco Overseas Inc., proprietária das mesmas aeronaves, realizou operação denominada Sale and Lease Back, que envolve a venda das aeronaves e o concomitante arrendamento das mesmas, com pagamento de “aluguel” para o uso das aeronaves. Nessa operação foram celebrados dois contratos nos Estados Unidos da América: (i) Trust Agreement entre Delco e Wells Fargo Bank Northwest, com o fim de designar a este a propriedade fiduciária das aeronaves; e (ii) Contratos de Lease entre Wells Fargo Bank Northwest, arrendatário, e Bank of America NA (arrendador), com opção de compra das aeronaves.

3º momento: Na sequência, e no intuito de que as aeronaves pudessem ser utilizadas no Brasil, foram elas objeto de contratos de subarrendamento operacional (correspondente a mero contrato de locação, sem opção de compra) firmado entre uma das empresas do Grupo Andrade Gutierrez, no Brasil, primeiramente a empresa Construtora Andrade Gutierrez e, posteriormente, a Empresa de AEROTÁXI Pampulha, autuada, e Wells Fargo Bank Northwest.

4º momento: Com o encerramento dos prazos dos contratos internacionais de subarrendamento operacional, as aeronaves foram reexportadas e devolvidas ao Wells Fargo Bank Northwest, havendo a possibilidade da Delco Overseas Inc., na qualidade de beneficiária do Trust Agreement exercer ou não a opção de compra das aeronaves, mediante o pagamento do valor residual previsto no Contrato de Lease (no caso, 30% sobre o valor das aeronaves).

[...]

62. No caso específico dos contratos de Head-lease e Sub-lease firmados em relação às aeronaves cujas importações foram autuadas, não houve nenhuma irregularidade.

63. A empresa Delco Overseas Inc, ligada ao Grupo Andrade Gutierrez, foi constituída com a finalidade de exercer nos Estados Unidos da América atividades de interesse do grupo (assim como ocorre em relação à maioria dos grandes grupos empresariais brasileiros, que detêm interesses também fora do país), tendo sido registrada no território norte americano de forma regular. A Delco adquiriu no mercado norte-americano as duas aeronaves em questão e, em 2011, com o objetivo desmobilizar capital e possibilitar a importação das aeronaves no Brasil, por empresa do Grupo, mas com o fim de utilização temporária das aeronaves, realizou operação bastante comum no mercado aeronáutico, denominada **Sale and Lease-Back**, que envolve a venda das aeronaves e, concomitantemente, a realização de contrato de arrendamento com pagamento de aluguel para o seu uso.

64. Contudo, a legislação norte-americana não permite que empresa controlada por estrangeiros (como é o caso da Delco) figure como proprietário fiduciário em contrato de arrendamento, e não permite também que a própria instituição financeira arrendadora figure como proprietária fiduciária do bem.

65. Assim, para concluir o primeiro objetivo da operação, qual seja, desmobilização de capital da empresa Delco Overseas Inc., foram firmados dois contratos: (i) contrato entre a empresa Delco Overseas Inc. e uma associação nacional que presta serviços financeiros, o Wells Fargo Bank Northwest, denominado Trust Agreement, para que o Wells Fargo figurasse como owner trustee (proprietário fiduciário) das aeronaves, assumindo a empresa Delco Overseas Inc. a condição de beneficiária do Trust, e (ii) contrato de Lease/Arrendamento entre o Wells Fargo Bank Northwest (na condição de arrendatário/lessee) e o Bank of America NA (na condição de arrendador/lessor), com opção de compra das aeronaves.

[...]

67. Contudo, jamais houve a demonstração de interesse da Empresa de Aerotáxi Pampulha, ora autuada, em adquirir as aeronaves e firmar contrato de arrendamento mercantil, uma vez que no Brasil, o mercado de compra e venda de aeronaves não é propício a essas negociações, como ocorre nos Estados Unidos da

América. Este fator, associado à elevadíssima carga tributária para a aquisição da aeronave, torna a operação desinteressante sob o ponto de vista econômico comercial e financeiro, ainda mais se se considerar outro aspecto extremamente relevante: a elevada depreciação a que estão sujeitas as aeronaves, de 10% (dez por cento) ao ano.

68. Na sequência, para concluir o segundo objetivo da operação, qual seja, possibilitar a importação das aeronaves por empresa brasileira ligada ao Grupo Andrade Gutierrez, mas sem o interesse em nacionalizar os bens, foram celebrados os contratos de subarrendamento operacional das aeronaves entre a empresa autuada e o Wells Fargo Bank Northwest., sucedendo o arrendamento operacional prévio mantido pela Construtora Andrade Gutierrez com o mesmo arrendador, em razão da vedação legal de aplicação do Regime de Admissão Temporária a esses bens, a partir da alteração do art. 373, §1º do Regulamento Aduaneiro.

69. Veja-se que não houve de fato nenhuma simulação ou fraude, apenas foram celebrados os contratos que explicitaram exatamente os interesses comerciais do Grupo, que eram de mera locação das aeronaves no território brasileiro. Esses interesses contratualmente previstos se concretizaram na prática exatamente como concebidos.

[...]

93. Por outro lado, como as aeronaves já pertenciam, anteriormente, à empresa Delco Overseas Inc., mesmo que fosse possível desconsiderar a participação das instituições financeiras norte-americanas nas operações de arrendamento praticadas pela Empresa de AEROTÁXI Pampulha, para o fim de caracterizar um suposto arrendamento entre as empresas do Grupo, o que se admite apenas para argumentar, não haveria nenhuma irregularidade ou vedação à importação das aeronaves, mediante arrendamento operacional/locação, entre duas empresas coligadas. E aqui se evoca o princípio constitucional de que qualquer ato que não seja expressamente vedado pela lei, permitido é 99. Portanto, por qualquer ângulo que se examinem os contratos de importação das aeronaves, a única conclusão a que se pode chegar é quanto à sua absoluta e integral regularidade, tanto sob o ponto de vista formal – já que o contrato é claro quanto à impossibilidade de aquisição das aeronaves ao seu final e obedeceu a todos os requisitos relativos ao seu registro nos órgãos brasileiros, tanto é que as aeronaves foram registradas sob a propriedade do Bank of America NA perante a ANAC – como sob o ponto de vista material, diante das justificativas comerciais e do substancial conteúdo econômico para a adoção das operações pelo modo como foram realizadas, além da impossibilidade de se confundir os contratos de arrendamento mercantil e subarrendamento operacional.

- Regularidade da DELCO OVERSEAS INC. O fato de essa empresa estar ligada ao Grupo Andrade Gutierrez e de ter figurado como beneficiária do contrato de Trust que antecedeu o arrendamento operacional celebrado pela Empresa de Aerotáxi

Pampulha não altera a operação praticada ou influencia a intenção dessa empresa e do Grupo Andrade Gutierrez de arrendar apenas OPERACIONALMENTE as aeronaves. A DELCO OVERSEAS foi regularmente constituída nos Estados Unidos da América em 2000 e, desde então, vem praticando diversas operações em variados lugares do mundo, devidamente declaradas.

106. Primeiramente, há mister em se esclarecer que é natural que um grupo empresarial do porte do Grupo Andrade Gutierrez constitua uma empresa no exterior, em razão de seus próprios negócios e interesses fora do país, sendo que o fato de a Delco estar instalada em um local que conceda condições tributárias mais benéficas às operações ali praticadas, como é o caso do Estado de Delaware, nos Estados Unidos da América, onde está estabelecida não implica em qualquer irregularidade.

[...]

110. A escolha e aquisição das aeronaves pela Delco, assim como a negociação da linha de crédito para a operação de Sale & Lease-Back com as instituições financeiras norte-americanas evidentemente emanaram dos atos de direção do Grupo Andrade Gutierrez, já que a empresa Delco é uma empresa ligada ao Grupo, o que não indica nenhuma irregularidade.

[...]

114. Ademais, como demonstrado acima, caso as aeronaves pertencessem efetivamente à empresa Delco Overseas, o que não é o caso, não haveria nenhuma irregularidade no arrendamento operacional entre uma empresa brasileira e a referida empresa norte-americana, ainda que sejam ambas vinculadas ao mesmo Grupo Econômico, como também já se enfatizou nesta impugnação.

118. Por outro lado, não pode o Fisco, exclusivamente para atender aos seus anseios arrecadatários, exigir que o Grupo Andrade Gutierrez, a despeito de estar estruturado e estabelecido nos Estados Unidos por meio da Delco Overseas Inc, e não obstante o seu nítido desejo de não nacionalizar/adquirir a propriedade das aeronaves, opte pela importação das mesmas por meio de arrendamento mercantil o que, além da questão tributária, tornaria a operação mais onerosa sob o ponto de vista comercial, tanto na revenda das aeronaves quanto nas condições de financiamento/arrendamento, ou seja, no valor do desembolso dos aluguéis contratados.

- Regularidade das operações comerciais praticadas pela Empresa de Aerotáxi Pampulha.

122. A Empresa de AEROTÁXI Pampulha é empresa de táxi aéreo constituída no ano de 1987, ligada ao Grupo Andrade Gutierrez, com o objetivo de prestação de serviços de transporte aéreo para o fim de atender aos interesses do Grupo e de seus dirigentes de forma rápida e eficaz, sem depender da aviação comercial ou

de transporte aéreo regular, sempre sujeito a atrasos e cancelamentos de voos sem prévio aviso.

[...]

129. Por outro lado, também é irrelevante o fato da empresa ter apurado prejuízo em determinado período. Desde que as operações tenham sido contabilizadas e informadas à Receita Federal do Brasil, não há nenhuma vedação na legislação brasileira à apuração de prejuízos, assim como também não há vedação a que empresas coligadas injetem capital/invistam umas nas outras, desde que também se trate de operações devidamente declaradas ao fisco e às demais autoridades fiscalizadoras.

- **Ausência de planejamento tributário abusivo.** A presunção que deve ser aplicada no presente caso é de que foram realizadas legítimas operações de arrendamento operacional, cabendo à fiscalização demonstrar, de maneira firme e robusta, e não com meros indícios ou alegações, que o objetivo das mesmas era a compra das aeronaves.

137. No caso concreto, foi exaustivamente demonstrado que os negócios celebrados tinham como objeto o arrendamento de aeronaves (locação), e era exatamente este o resultado buscado pelas partes. Ou seja, uma parte (Wells Fargo Bank Northwest) cedeu à outra (Empresa de AEROTÁXI Pampulha) o uso e gozo de bem móvel, por prazo certo e mediante o pagamento de certa quantia. Ao final deste prazo os bens foram restituídos ao Arrendador.

[...]

146. Por outro lado, no caso dos autos, há ainda vício insanável que impede a suposta caracterização da simulação ou fraude. É que o art. 116, parágrafo único do CTN determina que, para a desconsideração de negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, deve ser observada pela autoridade administrativa procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária:

[...]

149. Contudo, no caso dos autos a Fiscalização não se desincumbiu da tarefa de demonstrar eventuais abuso de forma e ausência de propósito negocial, o que sequer isto seria possível de ser feito, já que inexistiram.

- **Nulidade do auto de infração pela inaplicabilidade da pena de perdimento.** Para caracterizar situação ensejadora da pena de perdimento é essencial estar-se diante de **dano ao Erário**, sendo aplicável a pena nos casos em que houver conduta dolosa, fraude ou simulação. Outras situações que eventualmente possam implicar dano ao Erário não poderão ser punidas mediante a aplicação da referida pena, por ausência de previsão legal.

157. A ausência do dolo, fraude ou simulação nas operações de importação das aeronaves se deve em razão de todos os contratos firmados representarem

exatamente a intenção das partes quanto ao objeto pactuado e observaram rigorosamente todos os requisitos formais exigidos pela legislação brasileira (e também norte-americana) para a sua celebração, ainda que eventualmente se considere que a vontade das partes estaria

impossibilitada de ser exercida nos moldes pretendidos em razão do contrato firmado no exterior (o que apenas para argumentar se admite).

[...]

160. Contudo, a consequência dessa situação hipotética, em razão da ausência de dolo, fraude ou simulação, jamais seria a aplicação da multa de perdimento. O eventual entendimento no sentido aventado deveria ter como consequência o indeferimento ou cancelamento do Regime Especial de Admissão Temporária ou, acaso superada a impossibilidade da sua revisão a posteriori (o que apenas para argumentar se admite), deveria ter como consequência a lavratura de Auto de Infração para a exigência dos valores correspondentes aos tributos que foram recolhidos a menor, em razão da suposta inaplicabilidade do Regime Especial de Admissão Temporária.

[...]

162. É princípio basilar que a autoridade tributária deve pautar a sua atuação pelos ditames da legislação vigente. Entretanto, a melhor doutrina e jurisprudência reconhecem a necessidade de a aplicação da norma jurídica sempre ser feita com parâmetros de razoabilidade e proporcionalidade, principalmente no que se refere à aplicação de sanções.

[...]

171. Por outro lado, como as Autoridades entenderam que não era o caso de exigir quaisquer tributos, uma vez comprovada a ausência de dolo, os Impugnantes requerem então, quando menos, a relevação da pena de perdimento, nos termos do art. 736, I e II e 737 do Regulamento Aduaneiro, mediante a aplicação da pena de 1% sobre o valor aduaneiro, prevista no art. 712 do mesmo diploma, em conformidade com a jurisprudência do TRF da 1ª Região e do STJ sobre a matéria:

[...]

- Impossibilidade material de aplicação da pena de perdimento. A Empresa de AEROTÁXI Pampulha não é e nunca foi a proprietária dos bens sobre os quais teria incidido a pena de perdimento.

174. Conforme demonstrado acima, as aeronaves em questão pertenciam à empresa Delco Overseas Inc., localizada nos Estados Unidos, a qual, com objetivo de desmobilizar capital e possibilitar a importação das aeronaves para locação por empresa brasileira, realizou a chamada operação Sale & Lease Back, mediante venda das aeronaves ao Bank of America NA.

175. *Justamente por isso, no registro das aeronaves perante a ANAC o Bank of America NA, na condição de arrendador do contrato de Lease firmado nos Estados Unidos da América (contrato de Head-Lease), é que sempre figurou como proprietário das aeronaves.*

- **Erro na base de cálculo da multa substitutiva à pena de perdimento.** Caso superadas as alegações anteriores, o que se admite apenas para argumentar, a multa aplicada não pode recair sobre os valores de importação das aeronaves, sob pena de enriquecimento ilícito da Fazenda Pública.

180. *É que as aeronaves sofreram significativa redução de valor durante o período do arrendamento, tendo em vista a depreciação e desvalorização natural dos referidos bens.*

181. *Portanto, ainda que seja mantida a aplicação da pena de perdimento e da multa substitutiva, a multa substitutiva da pena de perdimento, quando muito, poderá recair sobre os valores reais das aeronaves, no momento da lavratura do Auto de Infração.*

182. *Entender diferente corresponde à imposição de penalidade ainda mais gravosa do que a própria sanção relativa à pena de perdimento (que já é a sanção mais gravosa prevista na legislação) já que, caso as aeronaves estivessem ainda em solo brasileiro, as próprias aeronaves é que seriam expurgadas da propriedade do contribuinte (caso o contribuinte a detivesse, como mencionado acima), no momento do Auto de Infração, e seriam vendidas ou leiloadas pela Fazenda Pública conforme o seu valor de mercado **atual**.*

- **Necessária exclusão dos supostos co-obrigados do polo passivo do lançamento.**

190. *De início, já se observa que a autuação se limitou a afirmar que os supostos coobrigados deveriam ser incluídos no polo passivo em razão de sua participação na estruturação da operação, sem, contudo, individualizar e qualificar as supostas condutas irregulares de cada um. O relatório fiscal se limitou a aduzir o seguinte:*

[...]

192. *Ocorre que a autuação não se desincumbiu de demonstrar de que forma teriam os supostos coobrigados solidários da atuada principal concorrido para a prática da suposta infração ocorrida, nem muito menos de que maneira teriam se beneficiado da situação, nos termos do supracitado inciso I do art. 95 do Decreto-Lei 37/1966. Por outro lado, a hipótese do inciso IV somente poderia se referir à própria ATP, atuada principal, visto que essa empresa, e somente ela, que efetivou o despacho aduaneiro da aeronave.*

[...] *Na verdade, o que se percebe da autuação é um intuito de cobrar a penalidade dos referidos administradores **pelo simples fato de terem assinado a documentação analisada pelos Fiscais autuantes, o que é um verdadeiro absurdo, pois a sua intervenção nos contratos em questão decorre estritamente da sua qualidade de representantes legais das empresas em análise.** Ou seja, a*

rigor, os atos em questão foram praticados pela própria pessoa jurídica (ATP), e não pelos seus signatários [...]

[...]

200. No presente caso, repita-se, não foi demonstrado pelo Fiscal, em momento algum, que os diretores coobrigados Luiz Otávio Mourão e Éder Carvalho Magalhães, teriam supostamente agido com excesso de seus poderes legais, ou mediante infração da lei, contrato social ou estatuto.

Ao final da peça defensiva foram formulados os seguintes pedidos sucessivos:

1) seja declarado nulo o presente Auto de Infração, com o afastamento integral da exigência fiscal, por violação ao disposto nos arts. 146 e 149 do CTN (alteração de critério jurídico);

2) caso seja ultrapassada a preliminar de nulidade, seja cancelada a exigência fiscal mediante o reconhecimento da regularidade das importações realizadas pela Empresa de Aerotáxi Pampulha, por ausência de simulação no contrato de arrendamento operacional ou, quando menos, por ausência de dolo e atipicidade de pena de perdimento;

3) alternativamente, que seja cancelada a exigência por impossibilidade de aplicação da pena de perdimento em face da Empresa de AEROTÁXI Pampulha, uma vez que esta não deteve e sequer poderia vir a deter a propriedade das aeronaves;

4) subsidiariamente, diante da comprovação da ausência de dolo e tendo em vista que as Autoridades não exigiram quaisquer tributos, que pelo menos seja relevada a pena de perdimento, nos termos do art. 736, I e II e 737 do Regulamento Aduaneiro, mediante a aplicação da pena de 1% sobre o valor aduaneiro, prevista no art. 712 do mesmo diploma;

5) também subsidiariamente, caso ultrapassados os pontos acima, que seja reconhecida a inadequação da aplicação da multa substitutiva à pena de perdimento sobre o valor aduaneiro das importações, julgando-se parcialmente procedente a presente Impugnação, para que a mesma, quando muito, recaia sobre o valor atual das aeronaves ou sobre o valor de importação reduzido pela depreciação anual de 10% até a data da intimação sobre o presente Auto de Infração, sob pena de enriquecimento ilícito da Fazenda Pública e imposição de penalidade ainda mais gravosa que a própria pena de perdimento;

6) em qualquer caso, que seja reconhecida a ausência de responsabilidade dos coobrigados, tendo em vista a não configuração de qualquer hipótese que justifique a atribuição de sua responsabilização pessoal por fato imputável apenas à pessoa jurídica, se fosse o caso, bem como em virtude da ausência de provas e da inaplicabilidade do art. 135 do CTN ao caso, excluindo-os do polo passivo [...]

Da Impugnação do BANK OF AMERICA N.A. (BANA)

O BANA foi cientificado da autuação em 13/04/2018 e apresentou impugnação em 14/05/2018, na qual, após arguir tempestividade e apresentar síntese dos fatos, acompanhada de esclarecimentos sobre aspectos formais pertinentes à investigação fiscal, inclusive o motivo pelo qual foi impetrado o Mandado de Segurança nº 014650-07.2016.4.03.6100 (JF/SP), que teria como objetivo esclarecer a competência da RFB para solicitar documentos firmados no exterior entre não residentes no Brasil, trouxe as razões de defesa apresentadas na sequência (fls. 2013-2090).

- Precariedade da autuação – conclusão diversa da descrita na infração.

57. É até difícil para o Impugnante se defender de uma autuação em que a descrição dos fatos indica outra conclusão de infração do que aquela apontada pelo Fisco.

*58. Primeiro porque, apesar de no entendimento do Fisco o Impugnante ter concorrido ativamente para a prática das infrações em relação às aeronaves, **não há na autuação uma única linha que demonstre essa participação ativa na prática da infração.***

[...]

73. E, por fim, o mais surpreendente de toda a história fantasiosa criada pelo Fisco é que em todas as passagens a Construtora Andrade Gutierrez "supostamente", na visão do Fisco, seria o "líder" da operação fraudulenta estruturada, uma vez que as aeronaves seriam utilizadas por seus sócios e dirigente:

[...]

*74. Inclusive, como visto, o Fisco reconhece que a Aerotáxi Pampulha sequer teria dinheiro para pagar os arrendamentos das aeronaves. Assim, para o Fisco, seria clara a presença de interposição fraudulenta na importação das aeronaves, na medida em que **o real comprador e o real importador seria, supostamente, a Construtora Andrade Gutierrez.***

75. Apesar de o Impugnante não ter relação nenhuma com a forma de utilização das aeronaves no Brasil, o Impugnante não pode deixar de se surpreender com o fato de que a ele foi imputada a responsabilidade pela infração e, a Construtora Andrade Gutierrez sequer foi aventada como possível responsável da infração, ainda que, na visão do Fisco, fosse a empresa, no final do dia, responsável pelo pagamento do arrendamento e utilização das aeronaves.

[...]

77. Mostra-se um pouco trágica a condução dos fatos pelo Fisco, na medida em que após apurar todas as supostas infrações e pessoas físicas e jurídicas envolvidas, tenha incluído o Impugnante como responsável pela infração, quando sequer indicou uma linha sobre sua participação na estrutura e deixa de responsabilizar aquele que, na visão do Fisco, seria o real financiador e organizador de toda a estrutura.

- Nulidade da inclusão do impugnante como responsável pela infração – violação aos princípios do contraditório, ampla defesa e art. 142 do CTN. O auto de infração combatido não foi precedido de fiscalização em face do impugnante, em relação ao qual também não foi formalizado termo de sujeição passiva; não indica os motivos para inclusão do impugnante como responsável pela infração; e não comprova nem quantifica o suposto dano ao Erário. Ademais, o lançamento é ato administrativo plenamente vinculado e tem como um de seus requisitos a motivação, na qual são expostos os motivos de fato e de direito que deram ensejo à sua lavratura.

89. Ocorre que nada disso foi feito na presente autuação que incluiu o Impugnante como responsável pela infração apurada, uma vez que (i) não foi precedido de fiscalização realizada em face do Impugnante; (ii) não indicou os motivos pelos quais o Impugnante teria concorrido para a suposta prática da infração, partindo de presunções; e, (iii) não houve a correta quantificação da multa aplicada. Explicamos.

[...]

97. Em nenhum momento foi garantido ao Impugnante o direito de apresentar e explicar o negócio jurídico firmado com o Wells Fargo Bank Northwest, National Association, na condição de Owner Trustee ("Proprietário Fiduciário") do Trust Agreement para a SRF de acordo com a sua perspectiva. Inclusive, todas as intimações das quais o Impugnante foi cientificado buscava unicamente a apresentação de documentos firmados com terceiros não residentes no Brasil. As intimações não buscavam informações ou esclarecimentos sobre os negócios jurídicos realizados pelo Impugnante com terceiros.

[...]

107. [...] no presente caso, não houve a qualificação do Impugnante bem como a identificação do Impugnante como sujeito passivo. Muito pelo contrário, apenas foi lavrado o auto de infração em face da Aerotáxi Pampulha e, no Termo de Verificação Fiscal foi indicado, na última frase, que o Impugnante também seria responsável pela infração.

[...]

113. [...] o Fisco deveria ter mencionado os atos e fatos realizados pelo Impugnante que demonstrariam que teria participado dessas supostas infrações apontadas no TVF. Ou seja, o Fisco deveria ter demonstrado em que medida o Impugnante teria concorrido para apresentar documentos falsos e adulterados nas importações das aeronaves, que artifício doloso teria praticado para pagar menos tributos incidentes na operação de importação e como teria ocultado o real importador.

[...]

116. Ao longo do TVF, todas as menções aos atos praticados pelo Impugnante consistem em apontar a realização de negócios jurídicos lícitos que envolvem as aeronaves objeto da presente autuação com empresas devidamente constituídas e sediadas nos Estados Unidos da América. A realização de negócios jurídicos lícitos será comprovada nos tópicos abaixo da presente defesa.

125. No Direito Tributário, em respeito aos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, apenas a presunção legal pode ser validamente aplicada²¹. Dito de outra forma, apenas as presunções legais, aquelas previstas em lei, podem fazer nascer obrigação tributária perante o contribuinte.

126. Resta aferir, portanto, se o Fisco logrou comprovar que o Impugnante teria concorrido ativamente para prática das infrações apuradas no TVF ou se está se baseando meramente em indícios que, segundo a sua livre convicção, permitiriam concluir pela participação nas infrações²².

[...]

133. Não obstante o dano ao erário tenha sido a causa que ensejasse a aplicação da pena de perdimento, em nenhum momento o Fisco buscou quantificar esse dano.

134. O Fisco não informa os valores dos impostos que deixaram de ser recolhidos com toda essa estrutura. O Impugnante gostaria de saber como é possível alegar que o negócio jurídico estruturado teria como fim deixar de recolher tributos, quando sequer o Fisco identifica esses valores e os tributos.

135. Veja que sem a comprovação do dano ao erário, sequer é possível saber se a pena de perdimento convertida em multa se mostra razoável e proporcional ao caso.

[...]

138. O que se verifica, no presente caso, é a inversão do ônus da prova, uma vez que atribui ao Impugnante o dever de comprovar que não concorreu ativamente para a prática das supostas infrações apontadas pelo Fisco no TVF.

- **Ilegitimidade passiva do impugnante para figurar como sujeito passivo por responsabilidade tributária.** O impugnante é pessoa jurídica estrangeira e não possui filial, sucursal, agência ou representação no País, logo, não está sob a jurisdição da RFB, razão pela qual não pode ser intimada diretamente por esse órgão para o pagamento de multa pecuniária decorrente de supostos atos ilícitos cometidos por terceiros perante a legislação brasileira.

149. Imputar responsabilidade por obrigações pecuniárias à pessoa jurídica estrangeira domiciliada no exterior sem observar os acordos internacionais e tratados firmados, como fez a SRF por meio da presente autuação; é ilegal por não encontrar respaldo na própria legislação tributária e ainda viola o princípio da territorialidade e da soberania nacional.

150. Como visto nos fatos, o Impugnante firmou o Contrato de Arrendamento Financeiro (head-lease) das aeronaves com o Proprietário Fiduciário situado no exterior, cujo beneficiário é a "Delco Overseas" (como será amplamente demonstrado no mérito da presente defesa não houve qualquer ilegalidade ou simulação no negócio jurídico firmado com o Proprietário Fiduciário).

151. Posteriormente, o Proprietário Fiduciário subarrendou, contrato de arrendamento simples (sub-lease), as aeronaves para a empresa Aerotáxi Pampulha, sediada no Brasil.

[...]

162. Inclusive, o fato de as aeronaves serem de propriedade do Impugnante não legitima a eventual jurisdição da SRF sob o Impugnante para incluí-lo como sujeito passivo por responsabilidade tributária.

163. Isso porque apesar de as aeronaves serem de propriedade do Impugnante, ele não é o responsável por realizar a importação e a introduzir no território brasileiro. Não se caracterizando como importador do bem, tampouco é responsável pela operação da aeronave no território brasileiro.

[...]

172. Veja que, no presente caso a SRF poderia se utilizar dos Acordos Brasil - EUA para exigir do Impugnante o cumprimento da eventual obrigação, mas jamais emitir um auto de infração diretamente ao Impugnante.

[...]

174. O Decreto no 5.410, de 05 de abril de 2005, promulgou o acordo entre o Governo brasileiro e o americano para assistência mútua entre suas administrações aduaneiras, que é exatamente aplicável ao presente caso, O escopo desse acordo é justamente permitir a troca de informações entre as aduanas para assegurar a correta aplicação da legislação aduaneira em cada país, bem como garantir a repressão a eventuais infrações como se observa:

[...]

- Inaplicabilidade do art. 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/1966 ao impugnante. Mesmo que se entenda que a RFB tem competência para incluir o impugnante como responsável tributário na presente autuação, o que se admite apenas a título argumentativo, não há que se falar na possibilidade de sua inclusão como sujeito passivo, uma vez que não foram cumpridos os requisitos exigidos pelo art. 95, I, do Decreto-Lei nº 37/1966. Não foi demonstrado nos autos que o defendente concorreu para a prática das infrações apontadas ou que tenha se beneficiado delas.

207. Veja que existe uma grande diferença no fato de o Impugnante realizar um negócio jurídico válido e regular (head-lease firmado com o proprietário Fiduciário na condição de Owner Trustee do Trust Agreement) e esse negócio jurídico ter sido

objeto de um outro negócio jurídico de sub-lease - do qual o Impugnante não fez parte - que foi utilizado na importação da aeronave por um terceiro.

[...]

218. Assim, mesmo nas hipóteses em que a responsabilidade pela infração aduaneira seja objetiva, deve-se caracterizar, no mínimo, a presença do nexo causal entre a conduta adotada por quem concorreu para a prática da infração e a infração identificada pelo Fisco.

219. E, como já visto, o Impugnante não adotou nenhuma conduta que poderia culminar nas infrações apontadas pelo Fisco por um motivo simples e óbvio, **o Impugnante não importou a aeronave e não adotou nenhuma medida que fosse necessária à importação da aeronave. E mais, o Impugnante celebrou negócio jurídico válido, com pessoas jurídicas capazes, regulamentado e firmado perante a legislação do Estado de Nova York - Estados Unidos da América - pessoas jurídicas essas igualmente não residentes no Brasil.**

[...]

238. Os documentos apresentados na importação das aeronaves que supostamente seriam falsos, no entendimento do Fisco, seriam os contratos de arrendamento operacional (sub-lease) firmados pelo Proprietário Fiduciário na condição de Owner Trustee do Trust Agreement com a Aerotáxi Pampulha, por supostamente não refletirem a vontade das partes.

[...]

247. Dessa forma, em relação a essa infração, verifica-se a ausência de nexo causal entre o fato de o Impugnante ser a instituição financeira arrendadora nos contratos de head-lease que posteriormente foram objeto de sub-lease, **estes sim utilizados na importação das aeronaves.** O Impugnante não apresentou ao Fisco os documentos que seriam "supostamente" reflexo de uma operação simulada e verdade seja dita, as operações praticadas pelas partes não podem ser tidas como simuladas.

[...]

250. A última infração apontada pelo Fisco para fins de aplicação da pena de perdimento se relaciona com a suposta ocultação do real responsável pela importação das aeronaves. Destaca-se que o Fisco sequer tenta vincular alguma conduta do Impugnante quanto à ocultação do real responsável da aeronave.

[...]

254. Como se observa, o Impugnante não praticou nenhuma conduta que estivesse relacionada à importação das aeronaves ou ao seu desembaraço aduaneiro. Consequentemente, não existem condutas adotadas pelo Impugnante que possuem relação com o resultado apontado pelo Fisco que levou à aplicação da pena de perdimento das aeronaves, com fundamento no art. 95, inc. I do Decreto-Lei nº 37/66.

[...]

256. Ainda, importante destacar que o fato de o Impugnante ser o "proprietário" jurídico da Aeronave não é suficiente para enquadrá-lo como responsável tributário. Isso porque o Poder Judiciário em diversas oportunidades já se manifestou que a pena de perdimento pode ser aplicada aos bens objeto de arrendamento mercantil, uma vez que cabe ao arrendatário a guarda, conservação e regular utilização do bem, **sendo ele o responsável pela conduta infracional praticada:**

[...]

- **Inexistência de atitudes dolosas por parte do impugnante.** A legislação aduaneira estabelece a responsabilidade objetiva por infrações, exceto quando houver expressa disposição em contrário, como é o caso das que foram apontadas pela fiscalização.

265. **É de se apontar, que no caso concreto, em relação ao impugnante, estamos diante de contratos que foram firmados com residentes localizados no exterior o impugnante e o proprietário Fiduciário na condição de Owner Trustee do Trust Agreement - contratos esses regidos pela lei do Estado de Nova York - Estados Unidos da América. As obrigações e as partes envolvidas não estão localizadas no Brasil.**

266. Ora, conforme disposto na LINDB, as obrigações se regem de acordo com as leis dos países em que foram constituídas, sendo certo que a autoridade brasileira é competente quando o réu for domiciliado no Brasil ou aqui tiver de ser cumprida a obrigação. [...]

270. [...] Cabe ao Fisco comprovar que toda a estrutura adotada quanto à solicitação do regime de admissão temporária teria unicamente o objetivo de enganar o Fisco e foi elaborado em inobservância da legislação da jurisdição do contrato. De fato, o Fisco deveria ter comprovado que o Impugnante e a empresa brasileira teriam agido em conjunto, por meio da estruturação do negócio jurídico falso, unicamente com o fim de enganar o Fisco.

271. E nem seria possível, uma vez que o Impugnante é uma das maiores instituições financeiras responsável pelo arrendamento de aeronaves no mundo, não havendo motivos para criação de estruturas a serem utilizadas unicamente no Brasil, com o intuito de ludibriar o Fisco. Inclusive, estruturas semelhantes à estrutura negocial objeto da presente autuação são utilizadas pelo Impugnante em diversas outras jurisdições.

272. Veja que o negócio jurídico firmado pelo Impugnante com o Proprietário Fiduciário na condição de Owner Trustee do Trust Agreement (head-lease) e, posteriormente, entre o Proprietário Fiduciário e a Aerotáxi Pampulha (sub-lease), até podem ser considerados como não oponíveis ao Fisco Brasileiro para fins de fruição do regime de admissão temporária em território brasileiro. No entanto, não pode o Fisco sustentar que esse negócio jurídico seria simulado única e

exclusivamente para responsabilizar a Impugnante - pessoa jurídica localizada no exterior que sequer é parte no sub-lease - quando se trata de uma transação comercial válida e regular perante a legislação americana, jurisdição a qual o Impugnante está sujeito.

[...]

277. Lembre-se que o Fisco não pode se utilizar de presunções para comprovar a presença de atitudes dolosas por parte do Impugnante. Isto é, o fato de, aparentemente, o negócio jurídico firmado aparentar ganhos, como sustenta o Fisco, não é suficiente para presumir que toda a operação teria como fim único o recolhimento a menor de tributos na importação da aeronave.

[...]

280. Assim, é patente que, em razão da ausência da comprovação do dolo, não há como entender que o Impugnante seria responsável pela presente obrigação tributária.

- O impugnante não se beneficiou da infração. O Fisco sequer entendeu que o impugnante teria se beneficiado das infrações apontadas, tanto é que não utilizou esse fundamento para demonstrar a responsabilidade tributária.

284. Não obstante não ter sido a responsabilidade tributária do Impugnante fundamentada na tese de que o banco se beneficiou com a conduta, fato é que o Fisco afirma que o benefício advindo da utilização do regime de admissão temporária seria o recolhimento a menor dos tributos incidentes na importação.

285. Considerando que o Impugnante não é o importador das aeronaves, também não é o responsável pelo pagamento dos tributos incidentes na importação das aeronaves e, conseqüentemente, não auferir nenhum benefício com a utilização ou não do regime de admissão temporária.

- Legitimidade das operações realizadas pelo impugnante. Conforme restará demonstrado ao longo do presente tópico, o Fisco equivoca-se ao sustentar que o Impugnante teria celebrado contratos em desacordo com a intenção das partes, com o único propósito de auxiliar uma empresa terceira (com a qual não possui nenhuma relação comercial e nenhuma relação societária) a auferir vantagem fiscal ilícita no Brasil. O negócio jurídico (head-lease) firmado pelo Impugnante com o proprietário fiduciário na condição de Owner Trustee do Trust Agreement em relação às aeronaves é lícito e válido, sendo uma operação comum no mercado internacional de aeronaves. Não houve nenhuma intenção do Impugnante em "simular" a operação de head-lease com a intenção de permitir que, por meio do sub-lease, a Aerotáxi Pampulha pudesse obter vantagens fiscais no Brasil que, na visão do Fisco, seriam ilícitas.

307. Vale notar que, de acordo com o regulamento INFORMATION TO AID IN THE REGISTRATION OF U.S. CIVIL AIRCRAFT, emitido pela autoridade aeronáutica norte-americana - o Federal Aviation Administration ("FAA"), existem certos

requisitos que os proprietários de aeronaves devem cumprir para obter o seu registro junto ao FAA.

308. Neste sentido, o próprio Trust Agreement menciona expressamente que o Trust seria constituído para que as Aeronaves se tornassem elegíveis para o registro junto ao FAA. Assim, a celebração de trust agreements é usualmente verificada em operações com aeronaves que envolvem empresas, tal como a Delco Overseas, que possui acionistas estrangeiros. Como bem indicado no TVF, as aeronaves objeto do mesmo eram anteriormente registradas junto ao FAA com matrícula americana, o que justifica a necessidade da constituição de um trust. Da mesma forma, considerando que a intenção era adquirir as Aeronaves nos termos do Head Lease (e portanto exportar e registrar as mesmas no Brasil), era necessária, para fins de registro das mesmas junto ao FAA após o término do sublease, a existência do trust.

309. A partir do Trust Agreement, conforme alterado, foi estabelecida a transferência de propriedade das aeronaves para o Proprietário Fiduciário e a Delco Overseas passou a ser a beneficiária do Trust. Fica evidente, portanto, que a utilização de trusts é uma forma lícita, transparente e comum para se obter e manter o registro de aeronaves junto ao FAA, quando, em princípio tais aeronaves não seriam elegíveis para tanto. Inclusive, o FAA reconhece no regulamento INFORMATION TA AID IN THE REGISTRATION OF U.S. CIVIL AIRCRAFT a utilização de trust para fins de registro.

[...]

311. Em relação aos Contratos de Arrendamento Financeiro (head-lease) das Aeronaves cumpre destacar que seu escopo é o arrendamento de aeronave pelo Impugnante ao Proprietário Fiduciário, com opção de compra, prevendo expressamente a possibilidade de realização de subarrendamento do bem. Referida estrutura é comumente observada no âmbito de operações de arrendamento de aeronaves realizadas no exterior por entidades voltadas à atividade de financiamento de aeronaves (aircraft finance).

[...]

*312. Na estrutura adotada, foi realizado um típico sale and lease back no exterior. **Isso porque as Aeronaves já eram de propriedade do Proprietário Fiduciário,** operação comum para refinanciamento de bens que permite a capitalização do arrendatário e a manutenção da posse de bem que já integrava anteriormente seu ativo. Tal modalidade (sale and lease back) é normalmente realizada via arrendamento mercantil financeiro, de forma a garantir o direito de que o bem volte a integrar o ativo do arrendatário ao seu final.*

[...]

315. O fato de existir head lease e sublease em uma estrutura negocial não significa que há um único contrato desmembrado em dois instrumentos, na verdade os head-leases no caso em tela são conceitualmente arrendamentos

mercantis financeiros, enquanto os sub-leases são arrendamentos simples (operacionais), posto que o direito de compra do bem permanece sempre com o arrendatário do head lease. Ou seja, no sublease, há a mera transferência da posse (e não de qualquer direito de compra) para um terceiro, com a anuência e consentimento do arrendador.

[...]

323. No caso em análise, em relação ao Impugnante, como visto, o Fisco não aponta em que medida teria concorrido para a prática desse negócio jurídico que supostamente seria "simulado". Todas as menções ao Impugnante ao longo do Relatório Fiscal se limitam a afirmar que o Impugnante seria o "agente financiador no exterior".

[...]

326. Considerando que o Impugnante está sendo acusado de celebrar negócio jurídico simulado (artifício doloso que justificaria a aplicação da pena de perdimento), o que se esperava do trabalho fiscal é que o Fisco fosse capaz de provar qual seria a verdadeira intenção do Impugnante, a qual não teria sido refletida nos negócios jurídicos por ele formalizados.

[...]

339. Ou seja, por todo o exposto, resta demonstrado que o Impugnante celebrou os contratos em discussão de acordo com a sua vontade e à luz das regras jurídicas e contábeis que lhes eram aplicáveis, não havendo sentido em se falar de falsidade em suas declarações, o que afasta a aplicação do artigo 167, §1º, do Código Civil.

340. Aqui o Impugnante entende importante apenas fazer alguns esclarecimentos quanto ao negócio jurídico de sub-lease apesar de sequer ser parte dessa operação.

[...]

343. [...] como amplamente demonstrado acima, o Proprietário Fiduciário sempre foi o proprietário das aeronaves, antes mesmo das aeronaves serem objeto de arrendamento financeiro firmado com o Impugnante.

344. Esse fato foi reconhecido pelo próprio Fisco ao longo do Relatório Fiscal ao mencionar a operação "Pouso Forçado" (o Impugnante reitera que sequer foi alvo de investigação ou de pedidos de solicitação de documentos nessa operação).

345. Dessa forma, existe substância econômica e negocial no fato de a opção de compra das aeronaves permanecer com o Proprietário Fiduciário na condição de owner Trustee do Trust Agreement que possui como empresa beneficiária, a empresa Delco Overseas.

346. A Delco Overseas já era proprietária das aeronaves no passado e, com a manutenção da opção de compra no head-lease, a Delco Overseas permanece como a empresa que pode voltar a ser proprietária das aeronaves.

[...]

352. Note-se que o Fisco ao tratar da falta de propósito da operação não está sequer se referindo ao contrato, mas à constituição da offshore Delco Overseas, da qual o impugnante jamais participou [...]

[...]

359. Muito diferente é o procedimento que está sendo adotado pelo Fisco, com base nas disposições do artigo 167 do Código Civil, de simplesmente desconsiderar a personalidade jurídica de uma empresa situada em Delaware (Delco Overseas) para acusar uma empresa americana de ter realizado um negócio simulado.

360. Com base em que dispositivo legal o Fisco entende que tem o direito de desconsiderar a personalidade jurídica de uma empresa localizada no exterior, para afirmar que a intenção do Impugnante seria a contratação direta com os sócios da empresa Aerotáxi Pampulha ou do Grupo Andrade Gutierrez?

[...]

364. Por fim, o Impugnante não poderia deixar de mencionar que, em caso semelhante ao presente (no qual o Impugnante teria realizado o negócio jurídico de head-lease de uma aeronave com uma empresa no exterior, posteriormente, objeto de sub-lease com uma empresa de táxi aéreo localizada no Brasil), o próprio Fisco reconheceu que essa operação era válida (MPF nº 0816500-2016-00578-0), conforme documento anexado à essa petição e abaixo transcrito:

[...]

- **Do erro na capitulação da penalidade.** Por fim, caso se supere todos os argumentos apresentados, o que se admite apenas a título eventual, passa-se a demonstrar o erro na capitulação da penalidade.

369. A despeito de toda teoria conspiratória desenvolvida pelo Fisco em torno das operações realizadas entre o Impugnante e as empresas do grupo da qual faz parte a arrendatária - Aerotáxi Pampulha, em essência, a acusação do Fisco se concentra na utilização indevida dos benefícios do regime de admissão temporária em operações que, no entendimento do Fisco, não estariam abarcadas pelo regime.

370. O que demonstra que a pena de perdimento, nesse caso, está sendo aplicada sem observância de que há pena mais específica, que se adequa perfeitamente à acusação fiscal, a qual se encontra prevista no inciso I, artigo 72 da Lei 10.833/2003 e no artigo 709 do Regulamento Aduaneiro:

[...]

373. *Por força do princípio da tipicidade, a norma fiscal só pode ser aplicada se contiver descrição exaustiva do fato jurídico que instaura a relação jurídico-tributária (ou, analogamente, a relação sancionatória), sob pena de afrontar os princípios da tipicidade e da legalidade (art. 97, V, CTN40, artigos 50, II, 37 e 150, I e, da CF).*

374. *Portanto, mesmo que se admita que os requisitos da admissão temporária não foram atendidos pelo Importador - Aerotáxi Pampulha, em razão do Proprietário Fiduciário na condição de Owner Trustee do Trust Agreement ter firmado head-lease com o Impugnante e/ou as aeronaves não terem sido utilizadas para prestação de serviços a terceiros, a única penalidade adequada cabível nesse caso seria a prevista no inciso I, artigo 72 da Lei 10.833/2003 e no artigo 709 do Regulamento Aduaneiro.*

375. *Inclusive, admitir a aplicação da pena de perdimento no presente caso representa verdadeira ofensa ao princípio da razoabilidade ou proporcionalidade, na medida em que se verifica a existência de pena específica para as hipóteses de descumprimento do regime de admissão temporária.*

[...]

378. *A corroborar tal entendimento, o artigo 112 do CTN, in verbis dispõe que a lei tributária deve ser aplicável favoravelmente ao contribuinte, de maneira a ser aplicável a penalidade mais branda.*

[...]

381. *Por fim, veja-se que sequer poderia a d. Autoridade Fiscal aplicar a pena de perdimento, com fundamento nos termos do art. 105, incs. VI e XI do Decreto-Lei nº 37/66, no art. 23, inc, V, § 1º, do Decreto-Lei nº 1455/76 [...]*

382. *Isso porque os dispositivos em questão utilizam o termo mercadoria, que é um conceito jurídico utilizado para identificar o objeto de um comércio, identificado pela destinação do produto da operação jurídica mercantil: se o produto foi destinado ao comércio (com intuito mercantil) é uma mercadoria, se não, é um mero bem sem destinação mercantil.*

383. *Na análise das definições dadas pelo Código Brasileiro de Aeronáutica sobre a aeronave, é possível verificar que a aeronave não é uma mercadoria. José da Silva Pacheco, ao comentar o art. 106 do CBA, traz a definição de aeronave, e nela não há qualquer menção de mercadoria:*

384. *Com base nessas explicações, de cunho técnico-jurídicas, a aplicação do art. 105 [...] somente seria legítima se a aeronave tivesse sido introduzida no território nacional para ser comercializada, o que não é o caso.*

[...]

- **Illegalidade da cobrança de juros sobre a multa.** *Na remota hipótese de ser mantida a autuação, será indevida a imposição de juros de mora sobre a multa isolada lançada, e não paga no vencimento, por ausência de previsão legal.*

388. O § 1º do art. 161 do CTN dispõe que o crédito tributário eventualmente existente, não integralmente pago no vencimento, será acrescido de juros de mora. No caso da multa decorrente de lançamento de ofício, a incidência dos juros, se devidos, deveria ocorrer a partir do trigésimo dia após a ciência do lançamento, quando restaria configurada a mora.

389. Todavia, ao referir-se ao "crédito tributário" o diploma legal não se refere à multa de ofício, mas apenas ao principal cobrado. Isso porque, se assim não fosse, não haveria necessidade do mesmo dispositivo ressaltar, logo em seguida, que a aplicação dos juros não causa prejuízo à imposição das penalidades cabíveis.

[...]

392. E, ainda que assim não fosse, tendo sido aplicada a Taxa SELIC, depreende-se da leitura do art. 61 da Lei nº 9.430/96 - que estabeleceu sua aplicação como juros moratórios - que a referida taxa se aplica apenas sobre os tributos não pagos no vencimento [...]

Ao final da peça defensiva foi requerido que fosse reconhecida: i) a nulidade do lançamento em razão de sua patente precariedade e da ilegitimidade passiva do impugnante; ii) a impossibilidade de cobrança da penalidade, em razão da inaplicabilidade da penalidade imposta, devido à improcedência da autuação; iii) a falha na capitulação da penalidade aplicada e a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Por fim, o impugnante protestou pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar tudo que foi alegado, e requereu que as intimações seja realizadas nas pessoas dos seus advogados a seguir relacionados, sob pena de nulidade, uma vez que não possui estabelecimento no Brasil.

Da Conversão do Julgamento em Diligência

Diante da necessidade de esclarecimentos adicionais sobre os fatos objeto da lide, este órgão julgador decidiu pela realização de diligência a fim serem adotadas as seguintes providências (fls. 2191-2195):

a) Verificar se, por um lapso, deixou de ser incluída no polo passivo do lançamento, como responsável solidária, a empresa Construtora Andrade Gutierrez S/A. Caso positivo, providenciar a inclusão, cientificando-a do auto de infração e facultando a apresentação de impugnação no prazo de 30 (trinta) dias da ciência. Se a ausência dela for decorrente de entendimento firmado pela fiscalização, justificar.

b) Examinar se a empresa DELCO OVERSEAS INC. foi especificamente intimada da autuação. Caso positivo, juntar o documento comprobatório aos autos. Caso negativo, providenciar a ciência, facultando a apresentação de impugnação no prazo de 30 (trinta) dias da ciência.

c) Trazer aos autos outros documentos ou esclarecimentos que a autoridade preparadora entenda necessários ou relevantes à solução do litígio.

d) Cientificar todos os interessados da presente Resolução e de seu resultado, bem como do prazo de 30 (trinta) dias para se manifestarem.

Em atendimento ao que lhe fora solicitado, a unidade preparadora emitiu o TERMO DE CIÊNCIA DE LANÇAMENTOS E ENCERRAMENTO TOTAL DO PROCEDIMENTO FISCAL - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, em nome da empresa ANDRADE GUTIERREZ S/A – CNPJ: 17.262.197/0001-30 (fls. 2198/2199), e o EDITAL DE INTIMAÇÃO – GEFIS/SRRFO8º 01/2010, destinado à DELCO OVERSEAS, INC (fl. 2200). Na sequência foi emitido despacho de encaminhamento com o seguinte teor:

À luz das considerações expostas pela DRJ/FORTALEZA, foram adotadas as providências constantes da Resolução 08.003.342 (fls. 2.191 a 2.195) e, antes de vencidos os prazos para manifestação, em 03-03-2020, a empresa intimada na qualidade de Sujeito Passivo Solidário: ANDRADE GUTIERREZ S/A, CNPJ: 17.262.197/0001-30, protocolou impugnação e anexou documentos. Nestes termos, proponho que se retorne o presente ao Órgão Solicitante (DRJ FORTALEZA), passando antes pelo crivo da VR 08A REGIÃO FISCAL DRF, observando-se que não foi analisada a juntada dos documentos acima citados.

Da Impugnação da ANDRADE E GUTIERREZ S/A

Cientificada do lançamento em 03/02/2020 o sujeito passivo em referência apresentou impugnação em 04/03/2020, trazendo as seguintes razões de defesa (2296-2343).

*- **Ilegitimidade passiva da impugnante.** Além de a impugnante não constar como responsável solidária no lançamento original, a Resolução da 7ª Turma da DRJ/FOR nº 08.003.343 determinou a inclusão no polo passivo da **Construtora Andrade e Gutierrez S/A (CNPJ: 17.262.213/0001-94)**, e não da **Andrade e Gutierrez S/A (CNPJ 17.262.197/0001-30)**, sendo essas empresas pessoas jurídicas distintas.*

*16. Com efeito, a inclusão da Impugnante como responsável solidária e sua consequente intimação (para apresentação da presente defesa) foram realizadas por **manifesto equívoco da autoridade fiscal.***

*17. Por outro lado, é importante ressaltar que a inclusão da Impugnante (ou de qualquer outra pessoa física ou jurídica) no polo passivo da autuação, neste momento, representaria **clara violação ao disposto nos arts. 146 e 149 do Código Tributário Nacional (CTN)**⁵, que veda a alteração do critério jurídico adotado no lançamento em relação a fatos pretéritos à sua lavratura e apenas nas hipóteses em que ocorrer erro de fato, o que não ocorreu no caso (conforme será melhor detalhado em tópico posterior).*

[...]

20. Portanto, tendo em vista o manifesto equívoco na inclusão/intimação da Impugnante para compor a presente lide e, ainda, os óbices impostos pela

legislação a tal providência (arts. 142, 146 e 149 do CTN), pede-se que esta d. Delegacia determine a sua imediata **exclusão do polo passivo da autuação**.

- **Decadência.** Conforme afirmado no próprio relatório fiscal, a contagem do prazo decadencial, no presente caso, tem como marco inicial os dias **25/07/2013 e 10/09/2013**, quando as aeronaves foram importadas pela ATP sob o Regime de Admissão Temporária. Assim, o direito de incluir a Impugnante no polo passivo da autuação foi extinto pela decadência em 25/07/2018 e 10/09/2018, respectivamente. **No entanto, a Impugnante somente teve ciência do Auto de Infração em 03/02/2020, como já demonstrado acima.**

27. Ainda que se entenda que o prazo decadencial deveria ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte às importações (até mesmo pela aplicação do disposto no art. 173, I do Código Tributário Nacional – CTN, o que apenas para argumentar se admite), o direito da Fiscalização estaria fulminado pela decadência em 01/01/2020.

As demais alegações trazidas pela ANDRADE E GUTIERREZ S/A (nulidade do lançamento devido à mudança ilegal de critério jurídico e à inaplicabilidade da pena de perdimento; erro no cálculo da penalidade imposta; regularidade das operações; regularidade da DELCO OVERSEAS; e regularidade das operações comerciais praticadas pela EMPRESA DE AEROTÁXI PAMPULHA) são similares às já relatadas, trazidas por outros sujeitos passivos.

Da Nova Conversão do Julgamento em Diligência

Reiniciada a apreciação da lide verificou-se possível lapso cometido pela autoridade preparadora no cumprimento da diligência solicitada por este órgão julgador. Com efeito, a empresa sobre a qual foram solicitados esclarecimentos foi a ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S/A (CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ) – CNPJ: 17.262.213/0001-94, e não a ANDRADE GUTIERREZ S/A (CNPJ 17.262.197/0001-30). Assim, os autos foram novamente devolvidos à unidade de origem a fim de que fosse verificado esse aspecto e adotadas as providências necessárias, se fosse o caso, consoante Resolução a fls. 2465-2468.

No Termo de Encerramento de Diligência a fls. 2778-2780 a autoridade preparadora informou que incluiu a empresa ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S/A como responsável solidária pelo crédito constituído, em substituição à ANDRADE GUTIERREZ S/A, e cientificou os impugnantes das medidas adotadas. Foi informado também que o sujeito passivo incluído e a inventariante do espólio de RICARDO HENRIQUE LANZA CAMPOLINA apresentaram impugnação contra o lançamento.

Da Impugnação da Empresa ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S/A

Cientificada da autuação em 28/12/2020 (fls. 2525/2526), a ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S/A apresentou impugnação em 02/02/2021 trazendo as seguintes alegações (fls. 2562-2609):

- **Alteração ilegal de critério jurídico.** A inclusão da Impugnante (ou de qualquer outra pessoa) no polo passivo da autuação, neste momento, representa clara violação aos arts. 146 e 149 do Código Tributário Nacional (CTN), que veda a alteração do critério jurídico adotado no lançamento em relação a fatos pretéritos à sua lavratura, sendo que não ocorreu erro de fato no presente caso, de forma a se admitir a revisão de ofício desse ato.

19. Quando da lavratura do Auto de Infração, a Fiscalização considerou que a Impugnante não tinha relação com a suposta infração (como exige o art. 95 do Decreto Lei nº. 37/66 para fins de atribuição da responsabilidade solidária), e por isso não a incluiu no polo passivo do lançamento e, apenas após a DRJ ao analisar por duas vezes os autos e Impugnações apresentadas pelos primeiros autuados é que alertou a Fiscalização para que esta revisitasse o procedimento fiscalizatório para inclusão da ora Impugnante.

[...]

- **Decadência.** As operações objeto do lançamento foram realizadas em 2013, sendo que o direito de o Fisco impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração, consoante dispõem os artigos 138 e 139 do Decreto-lei nº 37/1966. O art. 54 desse mesmo ato legal dispõe que a “apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador”, terá início **na data de registro da Declaração de Importação**. Este também é o posicionamento adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) quanto ao termo inicial da decadência.

das operações comerciais praticadas pela EMPRESA DE AEROTÁXI PAMPULHA) são similares às já relatadas, trazidas por outros sujeitos passivos.

Da Nova Conversão do Julgamento em Diligência

Reiniciada a apreciação da lide verificou-se possível lapso cometido pela autoridade preparadora no cumprimento da diligência solicitada por este órgão julgador. Com efeito, a empresa sobre a qual foram solicitados esclarecimentos foi a ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S/A (CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ) – CNPJ: 17.262.213/0001-94, e não a ANDRADE GUTIERREZ S/A (CNPJ 17.262.197/0001-30). Assim, os autos foram novamente devolvidos à unidade de origem a fim de que fosse verificado esse aspecto e adotadas as providências necessárias, se fosse o caso, consoante Resolução a fls. 2465-2468.

No Termo de Encerramento de Diligência a fls. 2778-2780 a autoridade preparadora informou que incluiu a empresa ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S/A como responsável solidária pelo crédito constituído, em substituição à ANDRADE GUTIERREZ S/A, e cientificou os impugnantes das medidas adotadas. Foi informado também que o sujeito passivo incluído e a inventariante do espólio de RICARDO HENRIQUE LANZA CAMPOLINA apresentaram impugnação contra o lançamento.

Da Impugnação da Empresa ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S/A

Cientificada da autuação em 28/12/2020 (fls. 2525/2526), a ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S/A apresentou impugnação em 02/02/2021 trazendo as seguintes alegações (fls. 2562-2609):

*- **Alteração ilegal de critério jurídico.** A inclusão da Impugnante (ou de qualquer outra pessoa) no polo passivo da autuação, neste momento, representa clara violação aos arts. 146 e 149 do Código Tributário Nacional (CTN), que veda a alteração do critério jurídico adotado no lançamento em relação a fatos pretéritos à sua lavratura, sendo que não ocorreu erro de fato no presente caso, de forma a se admitir a revisão de ofício desse ato.*

19. Quando da lavratura do Auto de Infração, a Fiscalização considerou que a Impugnante não tinha relação com a suposta infração (como exige o art. 95 do Decreto Lei nº. 37/66 para fins de atribuição da responsabilidade solidária), e por isso não a incluiu no polo passivo do lançamento e, apenas após a DRJ ao analisar por duas vezes os autos e Impugnações apresentadas pelos primeiros autuados é que alertou a Fiscalização para que esta revisitasse o procedimento fiscalizatório para inclusão da ora Impugnante.

[...]

*- **Decadência.** As operações objeto do lançamento foram realizadas em 2013, sendo que o direito de o Fisco impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração, consoante dispõem os artigos 138 e 139 do Decreto-lei nº 37/1966. O art. 54 desse mesmo ato legal dispõe que a “apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador”, terá início **na data de registro da Declaração de Importação**. Este também é o posicionamento adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) quanto ao termo inicial da decadência.*

24. O relatório fiscal também afirma, expressamente, que a contagem do prazo decadencial no presente caso tem como marco inicial os dias 25/07/2013 e 10/09/2013, quando as aeronaves foram importadas pela ATP sob o Regime de Admissão Temporária. Cite-se:

[...]

*27. Assim, considerando como termo inicial as datas informadas pela própria Fiscalização (25/07/2013 e 10/09/2013), constata-se que o direito de incluir a Impugnante no polo passivo da autuação foi extinto pela decadência em 25/07/2018 e 10/09/2018, respectivamente. **No entanto, a Impugnante somente teve ciência do Auto de Infração em 07/01/2021, como já demonstrado acima.***

As demais alegações trazidas são similares às contidas na impugnação apresentada pela AEROTÁXI PAMPULHA, sendo que inclusive o escritório jurídico encarregado de elaborar a peça defensiva é o mesmo.

A final de sua impugnação a ANDRADE E GUTIERREZ ENGENHARIA S/A requereu:

- 1) Sua **exclusão do polo passivo da autuação**, em razão dos óbices impostos pelos arts. 142, 146 e 149 do CTN;*
- 2) Caso se entenda pela sua legitimidade passiva (o que apenas se admite por remota hipótese), que seja reconhecida a **decadência** do direito da Fiscalização de incluí-la no polo passivo da autuação, nos termos dos arts. 138 e 139 do Decreto nº. 37/66 e 78 da Lei nº. 4.502/64;*
- 3) Se ultrapassadas as questões acima, que seja declarado materialmente nulo o presente Auto de Infração, com o afastamento integral da exigência fiscal, seja por violação aos arts. 146 e 149 do CTN (alteração de critério jurídico), seja pela inaplicabilidade da pena de perdimento no caso/falta de tipicidade ou, ainda, pelo erro material na sua base de cálculo;*
- 4) Ainda se ultrapassadas as questões acima, que seja cancelada a exigência fiscal mediante o reconhecimento da **regularidade** das importações realizadas e da **ausência de simulação** dos contratos de arrendamento operacional;*
- 5) Por fim, na hipótese de ser mantida a exigência (ad argumentandum), que seja **reduzido** o valor exigido, reconhecendo-se a inadequação da aplicação da multa substitutiva à pena de perdimento sobre o valor aduaneiro das importações, em vista da alta depreciação das aeronaves.*

Da Impugnação da Inventariante do Espólio de RICARDO HENRIQUE LANZA CAMPOLINA

Após a ciência da última diligência realizada e de seu resultado (em 08/01/2021), VANIA WANDERLEY CAMPOLINA, que atuou como inventariante do Espólio de RICARDO HENRIQUE LANZA CAMPOLINA, apresentou impugnação (em 02/02/2021) na qual aduziu (fls. 2627-2653): tempestividade da peça defensiva; decadência; nulidade por erro na identificação do sujeito passivo; e falta de motivação fática e jurídica para inclusão do Sr. RICARDO HENRIQUE LANZA CAMPOLINA como responsável solidário pela multa exigida. Ao final foi solicitado que fosse considerada improcedente a responsabilidade atribuída ao espólio de RICARDO HENRIQUE LANZA CAMPOLINA.

É o relatório.

Sobreveio decisão de primeira instância assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 25/07/2013, 10/09/2013

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. REVELIA. EFEITOS.

Havendo pluralidade de sujeitos passivos solidários, a ausência de impugnação por algum deles acarreta, para o revel, a preclusão temporal do direito contestar o lançamento, sendo que, havendo a apresentação de peça defensiva que não verse apenas sobre o vínculo de responsabilidade do devedor, a exigibilidade do crédito constituído ficará suspensa em relação a todos os autuados.

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. IMPUGNAÇÃO. INEFICÁCIA DO PEDIDO PELA POSTERIOR PRODUÇÃO DE PROVAS.

O pedido genérico pela posterior apresentação de provas não tem utilidade no âmbito do processo administrativo fiscal, em que a impugnação deve estar instruída com os documentos que lhe fundamentam, precluindo o direito de apresentá-los noutro momento, exceto nas hipóteses definidas na legislação regente, em que a juntada de novo elemento aos autos independe de prévia solicitação na peça defensiva.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 25/07/2013, 10/09/2013

PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

Não configura mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco o auto de infração lavrado em sede de procedimento especial de fiscalização para combate a fraudes, diante da apuração de irregularidades que antecedem o registro da operação e extrapolam o escopo dos exames realizados no âmbito do despacho aduaneiro, seja qual for o tipo de declaração, mormente quando sequer foi formalizado lançamento anterior referente aos mesmos fatos.

DECADÊNCIA. MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. TERMO INICIAL.

O prazo decadencial para formalizar a exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro, aplicada diante da inviabilidade de apreensão de mercadoria sujeita ao perdimento, só começa a fluir quando caracterizada essa circunstância, pois se trata de requisito constante no tipo legal da referida multa, cujo implemento é que faz nascer para o Fisco o direito de impô-la. Além desse aspecto, a manutenção de bem importado mediante fraude ou simulação em regime aduaneiro especial, de acordo com a vontade do interessado, configura infração de natureza permanente, cujo termo inicial para extinção do direito do Fisco de impor a penalidade cabível ocorre quando cessar a permanência infracional.

PROCEDIMENTO ESPECIAL DE CONTROLE. LANÇAMENTO. PRAZO.

O lançamento decorrente de procedimento especial de controle submete-se apenas ao limite temporal para exercício do direito de constituir o crédito fazendário, não se aplicando ao mesmo o prazo de cinco anos estabelecido para revisão aduaneira de declaração, eis que aquele procedimento não se confunde com este, possuindo alcance que extrapola o escopo dos exames realizados no âmbito do despacho aduaneiro.

LANÇAMENTO DE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS.

A multa de ofício lançada, sendo parte integrante do crédito constituído, sujeita-se à incidência dos juros moratórios decorrentes da ausência de pagamento desse crédito dentro do prazo estabelecido.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 25/07/2013, 10/09/2013

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO E SIMULAÇÃO. PENALIDADE APLICÁVEL.

A importação realizada mediante ocultação do verdadeiro interessado na mercadoria importada e instruída com contrato objeto de simulação, para possibilitar o enquadramento da operação em regime aduaneiro especial, é punível com a pena de perdimento da mercadoria ou, acaso a mesma já tenha sido consumida, revendida ou não seja localizada, com multa equivalente ao seu valor aduaneiro.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Responde por infração aduaneira quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie, como é o caso dos participantes na montagem e implementação de operações artificiais, cujo objetivo era burlar a legislação aduaneira, para reduzir indevidamente os tributos a pagar na importação de aeronaves, inclusive os diretores da empresa que registrou as declarações de importação, quando ficar comprovado que os mesmos tinham conhecimento e domínio dos fatos que levaram à autuação.

Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido**

Irresignada as recorrentes interpuseram os seus recursos voluntários em que repisam os argumentos de suas impugnações.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Celso José Ferreira de Oliveira**, Relator

Síntese fático-processual

Trata o presente processo de Auto de Infração nº 0800100/00154/18 (processo nº 10803.720001/2018-10), lavrado para exigência de multa substitutiva da pena de perdimento (art. 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976), no valor original de R\$ 18.167.371,24, em razão de a fiscalização ter considerado irregular a admissão temporária de duas aeronaves (Declarações de Importação registradas em 25/07/2013 e 10/09/2013), por entender caracterizada simulação apta a ocultar arrendamento mercantil financeiro sob a aparência de arrendamento operacional.

A estrutura contratual identificada pela fiscalização envolvia a venda das aeronaves pela DELCO OVERSEAS INC. ao WELLS FARGO BANK NORTHWEST (na qualidade de trustee), o arrendamento (head-lease) com opção de compra ao BANK OF AMERICA, N.A. e o subarrendamento (sublease) à EMPRESA DE AEROTÁXI PAMPULHA LTDA. (ATP), efetiva usuária das aeronaves no Brasil.

Foram incluídos no polo passivo, na condição de responsáveis solidários (art. 95, I e IV, do Decreto-Lei nº 37/1966): LUIZ OTÁVIO MOURÃO e ÉDER CARVALHO MAGALHÃES, administradores de holdings do grupo econômico da autuada principal; RICARDO HENRIQUE LANZA CAMPOLINA (posteriormente seu espólio); ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S.A.; e BANK OF AMERICA, N.A., na qualidade de lessor com opção de compra sobre as aeronaves. DELCO OVERSEAS INC., sociedade estrangeira, foi também incluída no polo passivo, mas não apresentou impugnação, sendo considerada revel.

As ciências do lançamento e as respectivas impugnações ocorreram da seguinte forma: EMPRESA DE AEROTÁXI PAMPULHA LTDA. (ciência em 20/04/2018), LUIZ OTÁVIO MOURÃO (12/04/2018) e ÉDER CARVALHO MAGALHÃES (16/04/2018) apresentaram impugnação conjunta em 11/05/2018; BANK OF AMERICA, N.A. foi cientificado em 13/04/2018 e impugnou em 14/05/2018; RICARDO HENRIQUE LANZA CAMPOLINA, falecido em 2015, teve a correspondência de intimação entregue e recebida, em 13/04/2018, no endereço residencial de sua viúva, Sra. Vania Wanderley Campolina, sem que constasse do endereçamento a expressão “espólio”, não tendo sido apresentada impugnação tempestiva; e ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S.A. foi cientificada de sua inclusão no polo passivo pela Caixa de Mensagens de seu Domicílio Tributário Eletrônico em 10/12/2020, com ciência por decurso de prazo em 28/12/2020, e apresentou impugnação em 02/02/2021, alegando defeito de acesso aos documentos vinculados à ciência eletrônica.

Em momento posterior, a 7ª Turma da DRJ/03 proferiu a Resolução nº 103-000.024, destinada a regularizar a representação processual do espólio de Ricardo Henrique Lanza Campolina, da qual a Sra. Vania Wanderley Campolina, na qualidade de inventariante, teve ciência em 08/01/2021, apresentando, em 02/02/2021, petição a título de impugnação do lançamento.

A Delegacia de Julgamento, no Acórdão nº 103-004.242 (7ª Turma da DRJ/03, sessão de 22/04/2021), conheceu das impugnações apresentadas por EMPRESA DE AEROTÁXI PAMPULHA LTDA., LUIZ OTÁVIO MOURÃO, ÉDER CARVALHO MAGALHÃES e BANK OF AMERICA,

N.A. e, no mérito, manteve a exigência fiscal em relação a eles; não conheceu da impugnação de ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S.A., por entender regular e suficiente a ciência eletrônica de 28/12/2020; e não conheceu da impugnação apresentada em nome do espólio de RICARDO HENRIQUE LANZA CAMPOLINA, por entender válida e eficaz a intimação postal de 13/04/2018 e intempestiva a petição de 02/02/2021.

Contra essa decisão, todos os seis coobrigados interpuseram Recursos Voluntários.

EMPRESA DE AEROTÁXI PAMPULHA LTDA., LUIZ OTÁVIO MOURÃO e ÉDER CARVALHO MAGALHÃES sustentam a regularidade das importações, a inexistência de simulação, a decadência, a nulidade por alteração de critério jurídico e a ilegitimidade da sujeição passiva dos coobrigados pessoas físicas.

ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S.A. reitera o defeito de acesso na intimação eletrônica e requer, sucessivamente, o reconhecimento da tempestividade, a exclusão do polo passivo e a decadência.

O espólio de RICARDO HENRIQUE LANZA CAMPOLINA reitera a nulidade da intimação original e requer o reconhecimento da tempestividade de sua impugnação ou, sucessivamente, a decadência ou a nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo.

BANK OF AMERICA, N.A. sustenta a nulidade da intimação do Acórdão de Impugnação por via postal e por edital, requerendo o reconhecimento da tempestividade do Recurso Voluntário a partir da ciência pessoal ocorrida em 21/10/2021, e, no mérito, a nulidade por ausência de termo de sujeição passiva apartado, a precariedade da autuação e a inexistência de simulação.

I. Da Admissibilidade

A EMPRESA DE AEROTÁXI PAMPULHA LTDA. teve ciência do lançamento em 20/04/2018, e os coobrigados LUIZ OTÁVIO MOURÃO e ÉDER CARVALHO MAGALHÃES em 12/04/2018 e 16/04/2018, respectivamente, tendo sido apresentada impugnação conjunta em 11/05/2018, dentro do prazo de 30 (trinta) dias do art. 15 do Decreto nº 70.235/1972.

BANK OF AMERICA, N.A. foi cientificado em 13/04/2018 e impugnou tempestivamente em 14/05/2018. Não havendo controvérsia quanto à tempestividade das impugnações e dos recursos voluntários da EMPRESA DE AEROTÁXI PAMPULHA LTDA., de LUIZ OTÁVIO MOURÃO e de ÉDER CARVALHO MAGALHÃES, deles CONHEÇO.

Distinta é a situação do Recurso Voluntário de BANK OF AMERICA, N.A. quanto ao termo inicial de seu prazo, matéria enfrentada pelo próprio Recorrente sob o título de nulidade da intimação por edital. A intimação por via postal do Acórdão de Impugnação nº 103-004.242 foi

dirigida, no campo destinatário, ao próprio Recorrente — pessoa jurídica domiciliada no exterior, sem estabelecimento no endereço indicado —, e não aos seus patronos, malgrado requerimento expresso, formulado na Impugnação, de que todas as intimações fossem dirigidas aos advogados constituídos, sob pena de nulidade; em razão disso, a correspondência foi devolvida pelos Correios com a indicação de destinatário “desconhecido” no endereço informado. Diversamente de corrigir o vício, endereçando nova intimação aos patronos do Recorrente — tal como praticado, sem incidente, quando da intimação da Resolução nº 103-000.024 —, a Secretaria da Receita Federal do Brasil publicou edital eletrônico igualmente em nome do próprio Recorrente, do qual decorreria a ciência ficta em 19/08/2021.

Não desconheço que a Súmula CARF nº 110 reputa incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, e que já se decidiu aplicável esse enunciado ainda quando requerida pelo próprio contribuinte. A hipótese dos autos, contudo, distingue-se da generalidade dos casos abrangidos pela súmula: nestes, o sujeito passivo dispõe de domicílio tributário próprio e idôneo no território nacional, e a intimação é desviada, unilateralmente pela administração ou por conveniência processual, para o endereço de seu patrono — daí a vedação, voltada a assegurar que a ciência dos atos se dê no domicílio legalmente pertinente do próprio interessado.

O Recorrente, ao contrário, é pessoa jurídica domiciliada no exterior, sem filial, sucursal, agência ou representação no Brasil, circunstância que o coloca, objetivamente, à margem das hipóteses de domicílio tributário do art. 23, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972 — não dispõe de endereço postal cadastral no País, nem de domicílio eletrônico.

Nesse cenário de ausência estrutural de domicílio tributário próprio, a indicação do endereço de seus patronos não configura desvio de um domicílio válido preexistente, mas o único canal de comunicação viável posto à disposição da Administração pelo próprio interessado — o que a própria Secretaria da Receita Federal reconheceu como suficiente ao utilizá-lo, sem objeção, para a intimação da Resolução nº 103-000.024.

Comprovado nos autos, por prova documental não infirmada pela Fazenda Nacional, que a forma de intimação afinal empregada não assegurou a ciência efetiva do Recorrente, e havendo notícia de ciência inequívoca e pessoal, mediante entrega de cópias do processo digital ao patrono do Recorrente em 21/10/2021, aplica-se, tal como na situação de ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S.A., examinada a seguir, o princípio da instrumentalidade das formas (arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972), para reconhecer que o prazo de 30 (trinta) dias do art. 33 do mesmo diploma tem por termo inicial 22/10/2021 (primeiro dia útil subsequente), findando-se em 22/11/2021. Apresentado o Recurso Voluntário em 16/11/2021, dentro, pois, desse prazo, RECONHEÇO a tempestividade do Recurso Voluntário de BANK OF AMERICA, N.A. e dele CONHEÇO, inclusive quanto aos argumentos de mérito nele deduzidos.

A intimação eletrônica, para produzir os efeitos que lhe são próprios, pressupõe não apenas a disponibilização formal de mensagem em caixa postal eletrônica, mas a efetiva

possibilidade de o destinatário tomar conhecimento do inteiro teor da exigência que lhe é dirigida, sob pena de a formalidade esvaziar a garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, da Constituição Federal).

Demonstrado, por meio de prova documental não infirmada pela Fazenda Nacional, que o acesso aos documentos vinculados à ciência eletrônica não estava disponível a ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S.A., e havendo intimação postal subsequente que sanou tal deficiência, aplica-se o princípio da instrumentalidade das formas (arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972) para reconhecer que o prazo de defesa deve ser contado da intimação efetivamente eficaz. RECONHEÇO, pois, a tempestividade da impugnação de ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S.A. e CONHEÇO de seu Recurso Voluntário, inclusive quanto aos argumentos de mérito nele deduzidos.

Diversa é a situação do ESPÓLIO DE RICARDO HENRIQUE LANZA CAMPOLINA, ainda que por fundamento distinto do suscitado. Reconhecida, tal como o fez a decisão recorrida, a validade da ciência do lançamento em 13/04/2018 no endereço residencial da Sra. Vania Wanderley Campolina, cumpre examinar matéria de ordem pública — cognoscível independentemente da tempestividade da peça impugnatória, na mesma linha em que este Colegiado, adiante, reconhece de ofício a decadência quanto à ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S.A. — suscitada pelo Recorrente como fundamento alternativo de sua defesa: o Relatório Fiscal que instrumentalizou aquela ciência atribuiu a responsabilidade solidária pela infração à própria pessoa do Sr. RICARDO HENRIQUE LANZA CAMPOLINA, falecido desde 2015 — e não ao seu espólio, sujeito de direito materialmente distinto, dotado de personalidade judiciária própria e representado, nos autos, por sua inventariante.

Não se trata de mera irregularidade no endereçamento da correspondência, sanável pelo dever de diligência do destinatário, mas de erro que compromete a própria identificação do sujeito passivo no ato de lançamento, nos termos do art. 10, I, do Decreto nº 70.235/1972: pessoa falecida não detém capacidade jurídica para figurar como sujeito passivo de obrigação tributária ou de responsabilidade solidária por infração, sendo o espólio — e somente ele — o centro de imputação patrimonial legitimado a responder, na forma do art. 131, III, do CTN, e ainda assim nos limites do acervo hereditário.

Tratando-se de vício que atinge a validade substancial do lançamento quanto a esse sujeito passivo, e não a mera formalidade do instrumento de comunicação, configura-se nulidade material, insanável por diligência do destinatário e insuscetível de convalidação pelo mero decurso do prazo recursal. Sendo as infrações aduaneiras que ensejaram a autuação datadas de 25/07/2013 e 10/09/2013, e tendo o prazo decadencial quinquenal para a imposição da penalidade (art. 139 do Decreto-Lei nº 37/1966; Súmula CARF nº 184) se esgotado, respectivamente, em 25/07/2018 e 10/09/2018 — sem que tenha sido validamente constituído lançamento contra o espólio dentro desse prazo —, a nulidade material ora reconhecida importa a extinção definitiva da exigência em relação ao ESPÓLIO DE RICARDO HENRIQUE LANZA CAMPOLINA, por não mais ser possível à Fazenda Pública sanar o vício mediante novo lançamento.

CONHEÇO do Recurso Voluntário do espólio quanto a essa matéria de ordem pública e DOU-LHE PROVIMENTO, para RECONHECER a nulidade material do lançamento, por erro na identificação do sujeito passivo, e DECLARAR EXTINTA a exigência fiscal em relação a ele, restando prejudicada a apreciação das demais matérias preliminares e de mérito por ele suscitadas.

II. Da Prejudicial de Prescrição Intercorrente

Dispõe o art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999 que incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho.

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Tema nº 1.293, sob a sistemática dos recursos especiais repetitivos, fixou três teses relevantes:

- (i) incide a prescrição intercorrente quando paralisado, por mais de três anos, o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras de natureza não tributária;
- (ii) a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção aduaneira é de direito administrativo, não tributário, se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, colabore para a fiscalização do recolhimento de tributos; e
- (iii) a contrario sensu, não incide o art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999 quando a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, se destinava direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

A infração capitulada no presente Auto de Infração — ocultação do sujeito passivo e da real natureza da operação de importação mediante fraude ou simulação, prevista no art. 23, inciso V, §§ 1º a 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 — é a mesma tipificação legal examinada por este Colegiado no Acórdão nº 3401-014.296 (sessão de 09/12/2025), no qual se assentou, em precedente que ora adoto como razão de decidir, que tal conduta “não se enquadra entre as infrações aduaneiras exclusivamente administrativas”, porquanto “seu núcleo essencial é tributário, ainda que a sanção se concretize no campo aduaneiro”, já que a correta identificação do sujeito passivo, do real adquirente ou da real natureza do negócio jurídico praticado constitui elemento estrutural da obrigação tributária, influenciando diretamente na exigibilidade dos tributos incidentes sobre a operação.

Transpondo tal entendimento para o caso concreto: o regime de admissão temporária tem por efeito nuclear a suspensão, total ou parcial, dos tributos incidentes na importação, condicionada à genuína transitoriedade do ingresso do bem e, tratando-se de

arrendamento, à sua natureza operacional — vedado expressamente o arrendamento mercantil financeiro (art. 17 da Lei nº 6.099/1974; art. 379 do Regulamento Aduaneiro).

A ocultação da real natureza financeira do arrendamento subjacente à operação destinava-se, direta e imediatamente, a permitir a fruição do benefício suspensivo de tributos a que as aeronaves não fariam jus caso submetidas, desde o início, ao tratamento tributário próprio da importação definitiva.

Não se trata, portanto, de mero descumprimento de controle administrativo do trânsito internacional de mercadorias, mas de conduta que repercute direta e imediatamente sobre a exigibilidade de tributos suspensos, qualificando-se como infração aduaneiro-tributária, subtraída, por força dos próprios itens 2 e 3 do Tema nº 1.293, ao âmbito de incidência da Lei nº 9.873/1999.

Por tais razões, REJEITO a prejudicial de prescrição intercorrente, em relação a todos os Recorrentes, por inaplicabilidade, ao caso concreto, da tese firmada no Tema nº 1.293 do Superior Tribunal de Justiça, dada a natureza aduaneiro-tributária da infração de ocultação prevista no art. 23, V, §§ 1º a 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

III. Da Decadência

A Súmula CARF nº 184, de observância obrigatória nos termos da Portaria ME nº 12.975/2021, dispõe que “o prazo decadencial para aplicação de penalidade por infração aduaneira é de 5 (cinco) anos contados da data da infração, nos termos dos artigos 138 e 139, ambos do Decreto-Lei nº 37/66 e do artigo 753 do Decreto nº 6.759/2009”.

Tratando-se a multa em exame de penalidade por infração aduaneira, e sendo, consoante a própria jurisprudência que informa o enunciado sumular, a data de registro da Declaração de Importação o termo inicial da contagem decadencial para a multa substitutiva ao perdimento (Acórdão nº 3302-006.534), o prazo quinquenal, no caso concreto, findou-se em 25/07/2018 e 10/09/2018, conforme a aeronave considerada — critério que adoto como razão de decidir em superação ao entendimento, anterior à vigência da súmula (16/08/2021), de que a decadência da multa substitutiva se regeria pelo art. 173, I, do CTN, com termo inicial postergado para a inviabilidade de apreensão da mercadoria.

A EMPRESA DE AEROTÁXI PAMPULHA LTDA. teve ciência do lançamento em 20/04/2018, e os coobrigados LUIZ OTÁVIO MOURÃO e ÉDER CARVALHO MAGALHÃES em 12/04/2018 e 16/04/2018, respectivamente — todos, portanto, dentro do quinquênio decadencial. Também BANK OF AMERICA, N.A. (13/04/2018) foi cientificado dentro desse prazo. Não se verifica, assim, a decadência do direito de a Fazenda Pública impor a penalidade em relação a esses quatro Recorrentes.

Quanto ao ESPÓLIO DE RICARDO HENRIQUE LANZA CAMPOLINA, a matéria já foi resolvida no Capítulo I, ante o reconhecimento, de ofício, da nulidade material do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo.

Situação diversa é a de ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S.A., cientificada de sua inclusão no polo passivo somente em 28/12/2020 — mais de sete anos após o registro das Declarações de Importação e mais de dois anos após a consumação do prazo decadencial.

Não se trata, na hipótese, de mera irregularidade formal sanável, mas de extinção do próprio direito de a Fazenda Pública impor a penalidade em relação a essa Recorrente, matéria de ordem pública que este relator reconhece de ofício, à luz da Súmula CARF nº 184. RECONHEÇO, pois, a decadência do direito de a Fazenda Pública incluir ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S.A. no polo passivo da autuação, restando prejudicada, quanto a ela, a apreciação das demais matérias preliminares e de mérito por ela suscitadas.

IV. Das Preliminares de Nulidade

Sustentam EMPRESA DE AEROTÁXI PAMPULHA LTDA., LUIZ OTÁVIO MOURÃO e ÉDER CARVALHO MAGALHÃES que o auto de infração revisaria indevidamente atos de concessão do regime de admissão temporária já examinados pela fiscalização por ocasião do registro das Declarações de Importação, configurando alteração de critério jurídico vedada pelo art. 146 do CTN, sem amparo nas hipóteses de revisão de ofício do art. 149 do mesmo diploma.

Não lhes assiste razão.

O auto de infração não decorreu de mero reexame do despacho aduaneiro pelas mesmas autoridades e sob os mesmos elementos de convicção então disponíveis, mas de procedimento especial de fiscalização instaurado para o combate a fraudes, no qual foram apurados, mediante diligências específicas — inclusive junto ao Bank of America, N.A. e à ANAC —, elementos de prova que extrapolam o escopo dos exames realizados no âmbito do despacho aduaneiro e que antecedem, em sua origem, o próprio registro das operações.

Não se está diante de mudança de entendimento sobre os mesmos fatos já conhecidos, mas da apuração de fatos novos, razão pela qual não se configura alteração ilegítima de critério jurídico.

REJEITO a preliminar.

Não prospera, de outra parte, a alegação de nulidade por ausência de termo de sujeição passiva apartado suscitada por BANK OF AMERICA, N.A. O art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 exige que o auto de infração contenha a qualificação do autuado e a descrição do fato, não impondo, como requisito de validade, a lavratura de instrumento específico e segregado para cada responsável solidário, quando o próprio auto de infração — na espécie, por meio do

Termo de Verificação Fiscal que o integra — contém a exposição dos fatos e fundamentos jurídicos que amparam a inclusão do Recorrente no polo passivo, notadamente sua posição de lessor na cadeia contratual de arrendamento identificada pela fiscalização como veículo da simulação.

Quanto ao Mandado de Segurança nº 0014650-07.2016.4.03.6100 (JF/SP), não consta dos autos notícia de decisão de mérito, transitada em julgado, que tenha reconhecido a ilicitude da prova produzida nesta autuação ou afastado a competência da Receita Federal do Brasil para requisitar esclarecimentos e documentos relativos a operações de comércio exterior. REJEITO, pois, também esta preliminar de nulidade.

Também não prospera a preliminar suscitada por BANK OF AMERICA, N.A., segundo a qual, por se tratar de pessoa jurídica domiciliada no exterior, sem filial, sucursal ou representação no Brasil, não estaria sujeita à jurisdição da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de modo que a via adequada para a apuração de sua eventual responsabilidade seria exclusivamente o intercâmbio de informações entre autoridades aduaneiras previsto no Decreto nº 5.410/2005 (Acordo de Assistência Mútua entre os Governos do Brasil e dos Estados Unidos da América em Matéria Aduaneira).

O princípio da territorialidade, encartado no art. 102 do CTN e nos arts. 9º e 12 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, disciplina a lei aplicável à qualificação e aos efeitos do negócio jurídico praticado no exterior, não a competência das autoridades fiscais brasileiras para constituir crédito tributário ou impor sanção administrativo-aduaneira em razão de fato — o despacho aduaneiro de admissão temporária das aeronaves — ocorrido em território nacional.

A responsabilidade solidária do art. 95, I e IV, do Decreto-Lei nº 37/1966 não é condicionada à existência de domicílio, filial ou representação do responsável no País, bastando a participação, comprovada nos autos, na estruturação ou na fruição dos benefícios da operação de importação irregular submetida à jurisdição aduaneira brasileira, tanto assim que o próprio Recorrente foi regular e validamente cientificado do lançamento, no exterior, em 13/04/2018, sem que se tenha configurado qualquer óbice de ordem processual à sua defesa.

O Decreto nº 5.410/2005 disciplina mecanismo de cooperação e intercâmbio de informações entre administrações aduaneiras, de natureza instrumental e facultativa, e não constitui via exclusiva nem condição de validade para o exercício da competência fiscalizatória e sancionadora da Receita Federal do Brasil sobre fatos jurídicos ocorridos sob sua jurisdição territorial.

Tampouco a ausência de precedente específico deste Colegiado autuando pessoa jurídica domiciliada no exterior afasta a aplicação do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, cuja literalidade não distingue, para fins de responsabilização solidária, entre coobrigados domiciliados no Brasil ou no exterior.

REJEITO, também, esta preliminar.

V. Do Mérito

V.1 Da alegação de regularidade e inexistência de simulação

Sustentam os Recorrentes que os contratos de arrendamento operacional (sublease) firmados com o Wells Fargo Bank Northwest correspondem, em sua essência, a legítimo contrato de locação, sem opção de compra, não havendo simulação ou fraude a justificar a aplicação da pena de perdimento.

O argumento, contudo, isola artificialmente o contrato de sublease do restante da estrutura contratual da qual constitui apenas o último elo. A qualificação de um arrendamento como operacional ou financeiro não decorre da denominação atribuída pelas partes ao instrumento examinado isoladamente, mas da essência econômica da operação como um todo: a existência de opção de compra ao arrendatário final ou a quem a ele se equipare economicamente; a alocação dos riscos e benefícios econômicos do bem; e a origem e destinação dos recursos financeiros envolvidos.

No caso dos autos, a cadeia contratual evidencia que:

- (i) a opção de compra das aeronaves, ao final da estrutura, permanecia com a DELCO OVERSEAS INC. — sociedade estrangeira ligada ao grupo econômico usuário final das aeronaves —, aproximando a operação, em sua substância, de um financiamento com garantia real sobre o bem;
- (ii) as garantias contratuais foram prestadas, em todas as camadas da estrutura (head-lease e sublease), por sociedades do mesmo grupo econômico da usuária final, de modo que o risco de crédito da operação recaía, em última análise, sobre o próprio grupo usuário; e
- (iii) o BANK OF AMERICA, N.A., ao figurar como parte do head-lease com opção de compra e beneficiário das garantias do grupo econômico, ocupava, em substância, a posição de credor financeiro da operação, e não de mero locador de bem de sua propriedade.

Tais elementos, tomados em conjunto, autorizam a conclusão de que a remuneração formalmente paga a título de “aluguel” correspondia, em substância, ao serviço de uma dívida financeira garantida pelo próprio grupo econômico usuário — configuração incompatível com o arrendamento operacional a que alude o art. 127 do Código Brasileiro de Aeronáutica e enquadrável na vedação do art. 17 da Lei nº 6.099/1974 e do art. 379 do Regulamento Aduaneiro. CONFIRMO, pois, a conclusão da instância a quo quanto à ocorrência de simulação e ocultação, nos termos do art. 167, § 1º, do Código Civil.

Não infirma essa conclusão a alegação da EMPRESA DE AEROTÁXI PAMPULHA LTDA. de que não se trataria de “empresa de fachada”, porquanto constituída desde 1987 e efetivamente dedicada à prestação de serviços de táxi aéreo, inclusive a terceiros estranhos ao grupo econômico de que fazem parte os demais Recorrentes, como demonstrariam os relatórios de faturamento juntados relativos ao período de 2007 a 2014.

A simulação reconhecida nestes autos não consiste na inexistência de atividade empresarial real e lícita da Recorrente em geral, tampouco pressupõe que a integralidade de seu faturamento decorra de operações com empresas do mesmo grupo econômico, mas circunscreve-se, especificamente, à real natureza jurídica do arrendamento das duas aeronaves objeto das Declarações de Importação ora examinadas, dissimulado sob a forma de arrendamento operacional para viabilizar a fruição indevida do regime de admissão temporária.

O exercício de atividade econômica genuína pela Recorrente, em outras operações e com outros clientes, é circunstância que não se contrapõe — e, portanto, não afasta — à comprovação, quanto às operações específicas objeto da autuação, da simulação relativa identificada pela fiscalização e confirmada nos parágrafos precedentes.

Também a existência de prejuízos contábeis ou o compartilhamento de empregados com sociedades do mesmo grupo econômico, por si só, não constituem ilicitude, mas tampouco elidem os elementos de prova — estrutura contratual, alocação de garantias e opção de compra — que fundamentam a conclusão quanto à natureza financeira do arrendamento em exame.

V.2 Da alegação de inobservância do art. 116, parágrafo único, do CTN

Argumenta-se que a desconsideração dos negócios jurídicos praticados dependeria de procedimento específico estabelecido em lei ordinária, nos termos do art. 116, parágrafo único, do CTN, não observado no caso concreto.

O argumento não prospera.

Aquele dispositivo disciplina a desconsideração de atos ou negócios jurídicos para fins de constituição de crédito tributário decorrente da ocorrência do fato gerador de tributo — não é essa a hipótese dos autos: a exigência em exame decorre da aplicação de sanção administrativo-aduaneira (multa substitutiva da pena de perdimento) por infração tipificada no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, apurada segundo o rito próprio do processo administrativo fiscal e fundamentada em prova direta da simulação, na forma do art. 167, § 1º, do Código Civil. Não se aplica, portanto, o art. 116, parágrafo único, do CTN.

V.3 Da alegada impossibilidade material de aplicação da pena de perdimento

Sustenta a EMPRESA DE AEROTÁXI PAMPULHA LTDA. que jamais deteve a propriedade das aeronaves — registradas, perante a ANAC, em nome do Bank of America, N.A. —, o que inviabilizaria materialmente a aplicação da pena de perdimento em seu desfavor.

A pena de perdimento e sua multa substitutiva constituem sanção administrativo-aduaneira que recai sobre a mercadoria objeto da infração e sobre quem promove o despacho aduaneiro sob documentação simulada, independentemente da titularidade civil do bem.

A Recorrente foi quem promoveu os despachos de admissão temporária e quem, na condição de arrendatária final, usufruiu do regime suspensivo obtido mediante ocultação, o que basta para atrair sua responsabilização, nos termos do art. 95, I, do Decreto-Lei nº 37/1966.

V.4 Da alegada necessidade de relevação da pena ou de redução da base de cálculo

Subsidiariamente, pede-se a relevação da pena de perdimento, com aplicação de multa de 1% sobre o valor aduaneiro (arts. 736 e 737 c/c art. 712 do Regulamento Aduaneiro), ou, ainda mais subsidiariamente, a redução da base de cálculo da multa substitutiva ao valor atual, depreciado, das aeronaves.

Nenhum dos pedidos comporta acolhimento.

A relevação pressupõe infração de natureza formal, sem dolo, fraude ou simulação — hipótese diversa da ora examinada. Quanto à base de cálculo, o art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 estabelece expressamente que a multa substitutiva equivale ao valor aduaneiro da mercadoria, não havendo amparo legal para sua substituição pelo valor de mercado atual ou depreciado.

Também não prospera a alegação de LUIZ OTÁVIO MOURÃO e ÉDER CARVALHO MAGALHÃES de que a multa substitutiva, no valor de R\$ 18.167.371,24, seria desproporcional e confiscatória por exceder o patrimônio pessoal de cada um dos coobrigados pessoas físicas.

A responsabilidade solidária prevista no art. 95, I e IV, do Decreto-Lei nº 37/1966 — tal qual a solidariedade passiva em matéria tributária, de que constitui expressão análoga — não comporta benefício de ordem nem repartição proporcional da dívida entre os coobrigados segundo a capacidade patrimonial individual de cada um: cada codevedor solidário responde pela integralidade do crédito, cabendo-lhe, se o caso, buscar em ação regressiva própria o ressarcimento perante os demais responsáveis, na medida da participação de cada qual no fato gerador da responsabilização.

A capacidade econômica do responsável solidário para suportar, com seu patrimônio pessoal, a integralidade da dívida constituída é circunstância estranha à validade e à

exigibilidade do lançamento, dizendo respeito, quando muito, à fase de cobrança e execução do crédito, e não à sua constituição pela autoridade administrativa nem ao seu controle de legalidade por este Colegiado. Tampouco há amparo legal para a graduação da multa substitutiva segundo o patrimônio pessoal de um específico coobrigado: a base de cálculo da penalidade, fixada em lei no valor aduaneiro da mercadoria (art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976), é única para todos os responsáveis solidariamente incluídos no polo passivo, não comportando variação em razão de atributos pessoais e patrimoniais de um ou outro coobrigado individualmente considerado.

V.5 Da alegada erro na capitulação da penalidade e da natureza jurídica da aeronave para fins aduaneiros — BANK OF AMERICA, N.A.

Argumenta BANK OF AMERICA, N.A. que, superadas as demais teses defensivas, a penalidade aplicável ao caso, ainda que se reconhecesse o descumprimento de requisitos do regime de admissão temporária, seria a multa de 10% (dez por cento) do valor aduaneiro da mercadoria, prevista no art. 72, inciso I, da Lei nº 10.833/2003 e no art. 709 do Regulamento Aduaneiro, e não a pena de perdimento (convertida em multa substitutiva de 100% do valor aduaneiro), invocando os princípios da tipicidade, da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como a regra de interpretação mais favorável ao acusado do art. 112 do CTN em caso de dúvida quanto à capitulação da penalidade; sustenta, ademais, que a aeronave não se qualificaria como “mercadoria”, nos termos do Código Brasileiro de Aeronáutica, de modo que as disposições relativas ao perdimento de mercadorias não lhe seriam sequer aplicáveis.

Nenhuma das teses subsidiárias comporta acolhimento. A multa de 10% do art. 72, I, da Lei nº 10.833/2003 sanciona o descumprimento de requisitos, condições ou prazo do regime aduaneiro especial quando não caracterizada fraude ou simulação — hipótese qualitativamente distinta e mais branda do que a versada nestes autos, em que se confirmou (item V.1, supra) a ocultação, mediante simulação, da real natureza financeira do arrendamento subjacente à admissão temporária, especificamente tipificada no art. 23, V, §§ 1º a 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Entre a norma geral, que pune o mero descumprimento formal de condição do regime, e a norma específica, que pune a fraude ou a simulação voltada à obtenção indevida do benefício suspensivo, prevalece esta última, por força do princípio da especialidade, não se cogitando de dúvida quanto à capitulação apta a atrair a regra de interpretação benigna do art. 112 do CTN, cuja incidência pressupõe incerteza sobre os fatos ou sobre o enquadramento legal, inócurre quando — como no caso — a prova dos autos aponta, de forma unívoca, para a conduta simulatória.

Também não prospera o argumento de que a aeronave não seria “mercadoria”: para fins aduaneiros, a legislação de regência (art. 1º do Decreto-Lei nº 37/1966; arts. 212 e seguintes do Regulamento Aduaneiro, que disciplinam expressamente a admissão temporária de

aeronaves) submete o bem importado sob o regime especial, qualquer que seja sua natureza, ao mesmo tratamento jurídico-aduaneiro conferido às mercadorias em geral, inclusive quanto às sanções aplicáveis em caso de descumprimento das condições do regime, sendo a classificação civil ou regulatória da aeronave, para outros fins, irrelevante à disciplina aduaneira aqui examinada.

REJEITO, pois, a alegação de erro de capitulação da penalidade, bem como a tese de inaplicabilidade das normas aduaneiras relativas ao perdimento em razão da natureza da aeronave.

VI. Da Sujeição Passiva Solidária

Sustenta-se que os coobrigados pessoas físicas devem ser excluídos do polo passivo, por ausência de individualização de suas condutas e por terem atuado unicamente na qualidade de representantes legais da pessoa jurídica autuada.

O Relatório Fiscal, contudo, não atribui a responsabilidade de LUIZ OTÁVIO MOURÃO e ÉDER CARVALHO MAGALHÃES à mera qualidade formal de administradores da ATP, tampouco se fundamenta no art. 135 do CTN — inaplicável à espécie, por dizer respeito à responsabilização por obrigações tributárias, e não a infrações administrativo-aduaneiras.

A responsabilização decorre do art. 95, I e IV, do Decreto-Lei nº 37/1966, e da constatação de que ambos ocupavam, concomitantemente, cargos de direção em holdings do grupo econômico da autuada principal, o que evidencia participação direta na estruturação da operação. MANTENHO, portanto, a sujeição passiva de ambos.

Quanto a BANK OF AMERICA, N.A., a responsabilidade solidária do art. 95, IV, do Decreto-Lei nº 37/1966 alcança quem, comprovadamente, se beneficia da infração, prescindindo de demonstração de dolo específico voltado à burla da legislação aduaneira brasileira.

Comprovado que o Recorrente figurou como lessor da relação de arrendamento mercantil financeiro subjacente à operação simulada — na condição de titular da opção de compra das aeronaves e beneficiário das garantias corporativas prestadas pelo grupo econômico responsável pela estruturação do negócio —, é de se manter sua inclusão no polo passivo, por ter auferido proveito direto da fruição indevida do benefício fiscal.

MANTENHO, também quanto a ele, a sujeição passiva.

VII. Dos Juros de Mora

A multa de ofício lançada, sendo parte integrante do crédito tributário constituído, sujeita-se à incidência de juros moratórios, calculados à taxa SELIC, sobre o valor não pago no vencimento, nos termos da Súmula CARF nº 108, de observância obrigatória.

MANTENHO a exigência de juros de mora tal como determinada pela decisão recorrida, em relação aos Recorrentes cuja exigência subsiste.

VIII. Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de:

- (i) CONHECER dos Recursos Voluntários de EMPRESA DE AEROTÁXI PAMPULHA LTDA., LUIZ OTÁVIO MOURÃO, ÉDER CARVALHO MAGALHÃES, ESPÓLIO DE RICARDO HENRIQUE LANZA CAMPOLINA, ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S.A. e BANK OF AMERICA, N.A.;
- (ii) REJEITAR a prejudicial de prescrição intercorrente e as preliminares de nulidade suscitadas;
- (iii) DAR PROVIMENTO aos Recursos Voluntários de ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S.A. e do ESPÓLIO DE RICARDO HENRIQUE LANZA CAMPOLINA, para, respectivamente, RECONHECER a decadência do direito de a Fazenda Pública incluí-la no polo passivo da autuação (Súmula CARF nº 184) e RECONHECER a nulidade material do lançamento em relação ao espólio, por erro na identificação do sujeito passivo, DECLARANDO EXTINTA a exigência fiscal quanto a ambos, restando prejudicada a apreciação das demais matérias por eles suscitadas; e
- (iv) NEGAR PROVIMENTO aos Recursos Voluntários de EMPRESA DE AEROTÁXI PAMPULHA LTDA., LUIZ OTÁVIO MOURÃO, ÉDER CARVALHO MAGALHÃES e BANK OF AMERICA, N.A., para MANTER, quanto a eles, a exigência fiscal constituída no Auto de Infração nº 0800100/00154/18 (processo nº 10803.720001/2018-10) em seus exatos termos, inclusive quanto aos juros de mora calculados à taxa SELIC (Súmula CARF nº 108).

É como voto.

Celso José Ferreira de Oliveira

ACÓRDÃO 3401-015.027 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10803.720001/2018-10

DOCUMENTO VALIDADO