



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

Processo n° 10909.720905/2013-52
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3302-006.907 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de maio de 2019
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - ADUANA
Recorrentes AZIMUT DO BRASIL FABRICAÇÃO DE IATES LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 25/11/2010 a 16/12/2010

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE POR ENCOMENDA. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO.

Não restou comprovado que as importações analisadas se deram na modalidade por encomenda com ocultação dolosa do real interessado, não sendo corretamente aplicada a multa por conversão da pena de perdimento prescrita no Decreto-Lei nº 1.455/1976, artigo 23, V e §§ 1 e 3º.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento aos recursos voluntários. A Conselheira Denise Madalena Green não votou em virtude de o Conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) já havia proferido seu voto

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (presidente substituto), Corintho Oliveira Machado, Jorge Lima Abud, Luis Felipe de Barros Reche (Suplente Convocado), Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado).

Relatório

Por bem retratar a realidade dos fatos, adoto e transcrevo o relatório da decisão de piso de fls. 2.656-2.687:

Trata o presente processo de autos de infração lavrado para constituição de crédito tributário no valor total de R\$ 14.950.357,00 referentes ao valor de R\$ 13.591.233,64 pela multa prevista no art. 23, § 1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, e o valor de R\$ 1.359.123,36 pela multa do artigo 33 da Lei nº 11.488/0721, decorrente da cessão do nome da pessoa jurídica para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento dos reais intervenientes.

Depreende-se do Relatório Fiscal, às folhas 2064 a 2119, com base nos documentos acostados aos autos, concluiu que as importações realizadas pela empresa ALPHA TRADING S/A (CNPJ nº 60.011.798/000360) por encomenda da empresa AZIMUT DO BRASIL FABRICAÇÃO DE IATES LTDA (CNPJ nº 11.568.948/000164) foram registradas com ocultação das empresas SUPER YACHTS DISTR. E IMPORT. DE EMBARCAÇÕES LTDA. (CNPJ nº 12.195.340/000102) e ILHAS DO SUL REVENDA DE BARCOS LTDA (CNPJ nº 53.176.285/000182), reais adquirentes das mercadorias importadas, ocorrendo interposição fraudulenta, mediante simulação e ocultação dos efetivos responsáveis; prática que configura dano ao Erário punível com a aplicação da pena de perdimento das mercadorias importadas, mas que em vista da impossibilidade de localizar e apreender tais mercadorias acabou por resultar na aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro.

No mesmo relatório fiscal imputa-se a responsabilidade unicamente à empresa AZIMUT DO BRASIL da multa de que trata o art. artigo 33, caput, da Lei nº 11.488/2007, por entender que constou como encomendante no país de embarcações cujos destinatários já eram determinados e arcaram com os recursos financeiros para viabilizar as operações. Tendo por isso aceitado constar como encomendante a fim de ocultar as empresas SUPER YACHTS DISTR. E IMPORT. DE EMBARCAÇÕES LTDA e ILHAS DO SUL REVENDA DE BARCOS LTDA, tendo, até mesmo, repassado as embarcações aos adquirentes abaixo do preço de aquisição, sendo, portanto, diretamente responsável pela infração de cessão de nome da pessoa jurídica com vistas no acobertamento dos reais intervenientes.

Também consta no relatório fiscal o detalhadamente dos motivos e indica as provas (anexadas aos autos) que levaram à conclusão de que houve a prática das infrações em análise, e cujo teor, em síntese, é apresentado abaixo.

A autuação envolveu treze Declarações de Importação DI desembaraçadas entre 26/10/2010 e 17/12/2010, envolvendo a importação de iates das marcas Azimut ou Atlantis oriundas do estaleiro AZIMUT-BENETTI, o qual detém 99,99% das cotas sociais da AZIMUT DO BRASIL FABRICAÇÃO DE IATES LTDA. Investigando a cadeia de adquirentes e importadores das embarcações a fiscalização intimou para apresentação de documentos desde o importador por encomenda, empresa ALPHA TRADING, o encomendante declarado na operação, a empresa AZIMUT DO BRASIL, e as empresas compradoras do encomendante, SUPER YACHTS e ILHAS DO SUL REVENDA DE BARCOS.

Adianta a fiscalização da análise dos fatos que os efetivos interessados na compra das embarcações seria o grupo *YACHTBRASIL*, do qual fazem parte *SUPER YACHTS* e *ILHAS DO SUL REVENDA DE BARCOS*, *in verbis*:

No presente caso, veremos que os envolvidos declararam se tratar de IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA de mercadoria supostamente adquirida pela ALPHA TRADING, com recursos próprios, para revenda ao encomendante predeterminado AZIMUT DO BRASIL. Porém, será demonstrado que a ALPHA TRADING NÃO ADQUIRIU as embarcações e se utilizou majoritariamente de RECURSOS FINANCEIROS PROVENIENTES DA AZIMUT DO BRASIL.

Ademais, tais recursos sequer tiveram origem na AZIMUT DO BRASIL, posto que apenas transitaram por ela e foram enviados por terceiros, pessoas jurídicas integrantes do grupo YACHTBRASIL, que se constituem nos EFETIVOS INTERESSADOS NAS IMPORTAÇÕES, os VERDADEIROS COMERCIANTES que auferiram lucro com a compra no exterior e revenda das embarcações no mercado doméstico.

Na coletânea de indícios elencados pela fiscalização seguem:

1. as pessoas jurídicas integrantes do grupo *YACHTBRASIL* que efetivamente aportaram recursos para as operações sequer possuíam habilitação no Siscomex ao tempo das importações, embora tenham adquirido embarcações no montante de milhões de reais.

2. A empresa *AZIMUT DO BRASIL* foi constituída em fevereiro/2010 e se encontra estabelecida na cidade de Itajaí. Sendo 99,99% suas cotas sociais pertencentes ao estaleiro italiano *AZIMUT BENETTI S.p.A.*, exportador e fabricante das embarcações.

3. A empresa importadora *ALPHA TRADING* operou apenas NUM PERÍODO DE APENAS DOIS MESES (novembro e dezembro de 2010), promove treze importações com valor aduaneiro de R\$ 13.551.163,35 (US\$ 7.877.187,82) supostamente com recursos próprios, para, logo em seguida, retornar ao estado de semi-hibernação que a vinha caracterizando, pois que em 2008 registrou apenas uma DI, no valor de U\$ 28.586,20, em 2009 apenas 3 DI's no valor de U\$ 139.959,42, em 2010 uma DI de regime aduaneiro de depósito especial sem pagamento pela mercadoria, duas DI's no valor de US\$ 5.000,00 e as demais 13 operações objeto da presente autuação, no valor de US\$ 7.877.187,82, voltando a registrar apenas 3 DI's em 2011 no valor de US\$ 332.203,61.

4. Consultando as GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social) apresentadas pela *ALPHA TRADING* no período em que as operações de importação foram promovidas (4º trimestre de 2010) constata-se que a filial de Itajaí que constou como importadora não possuía qualquer empregado naquele período.

5. Os diretores da empresa *ALPHA TRADING* coincidem com os mesmos diretores da *COLUMBIA TRADING S/A*, CNPJ 46.548.574/000108, que é a empresa com participação na *ALPHA TRADING*. Possuindo ambas, *COLUMBIA TRADING S/A* e *ALPHA TRADING*, mesmo prédio como domicílio, contudo em andares distintos. A atividade econômica principal de ambas também é a mesma, comércio atacadista de mercadorias em geral. Evidencia, ainda, que em página da internet o grupo *COLUMBIA* declara possuir uma unidade da *COLUMBIA TRADING* no endereço e domicílio da *ALPHA TRADING*. Mostra outras duas proximidades de domicílio de filiais das duas empresas, uma em São Paulo/SP e

outra em Curitiba/PR, em ambas as situações ocupando o mesmo andar do mesmo prédio, porém em salas diferentes, tendo em São Paulo declarado mesmo número de fax e telefones.

6. Antes de efetuar as operações de importação com a intermediação da ALPHA TRADING, a AZIMUT DO BRASIL já vinha importando mercadorias por meio da COLUMBIA TRADING, tais importações se referiam a partes e peças de embarcações e não a embarcações completas para revenda. Conclui que a inscrição no CNPJ da ALPHA TRADING, empresa sem substância patrimonial, capacidade operacional ou atividade regular, foi utilizada para constar como importadora, unicamente, nas treze importações de iates objeto desse relatório, registradas no curto período de vinte e um dias.

7. A SUPER YACHTS DISTRIBUIDORA E IMPORTADORA DE EMBARCAÇÕES LTDA, CNPJ 12.195.340/000102 em setembro de 2010, formalizou requerimento de habilitação no siscomex na modalidade simplificada, mas sua solicitação foi indeferida, pois não vinha apresentado declarações fiscais. Em 17/12/2010, após análise do recurso ao último indeferimento, a empresa foi habilitada na modalidade simplificada para atuar exclusivamente como encomendante de mercadoria adquirida por terceiros.

8. A empresa ILHAS DO SUL REVENDA DE BARCOS LTDA, CNPJ 53.176.285/000182, nome fantasia “YACHTBRASIL MOTOR BOATS”, conta com duas filias ativas: uma na Av. do Batel nº 1230, conj. 504, bloco A, bairro Batel, Curitiba/PR (a filial é coincidentemente vizinha das filiais da ALPHA TRADING e COLUMBIA TRADING localizadas no mesmo endereço e ANDAR conj. 501); outra em Florianópolis/SC na Rua Cristóvão Nunes Pires nº 110, conj. 901, Centro (aqui a coincidência envolve a SUPER YACHTS que também possui filial no mesmo endereço e ANDAR, na sala 903).

9. A empresa ILHAS DO SUL em janeiro de 2010, formalizou requerimento de habilitação no siscomex na modalidade simplificada para efetuar importações de pequena monta, mas sua solicitação foi indeferida, pois foram identificadas divergências entre os documentos apresentados.

10. A ILHAS DO SUL adquiriu da AZIMUT DO BRASIL duas das embarcações importadas, no montante de R\$ 6,9 milhões, mas depositou na conta da vendedora somente R\$ 1,1 milhão. O valor restante foi quitado mediante adiantamentos efetuados pela “parceira” SUPER YACHTS.

11. Destaca quatro pessoas físicas da relação de sócios da empresa YB REVENDA DE BARCOS, que não por acaso adota o NOME FANTASIA “YACHT BRASIL”, observando que são os mesmos quatro que compõe parte do quadro societário das empresas ILHAS DO SUL e SUPER YACHTS.

12. Ressalta que a empresa YB REVENDA DE BARCOS é uma empresa que representa COM EXCLUSIVIDADE as marcas AZIMUT E ATLANTIS.

13. Analisando a origem dos recursos empregados nas operações de importação praticadas pela ALPHA TRADING verificou que maioria das notas fiscais de venda emitidas pela ALPHA contra a AZIMUT DO BRASIL referem-se a VENDAS À PRAZO e, mesmo nas que foram emitidas à vista, cada uma faz referência a quatro duplicatas, muitas vezes com idêntico vencimento. Aglutinado por datas o vencimento percebe-se que os pagamentos da 2ª parcela NÃO GUARDAM RELAÇÃO com os vencimentos das duplicatas.

14. Ocorrem pagamentos antecipados e com atraso, e em um caso o pagamento foi apenas parcial, na nota fiscal nº 34, ficando pendente o valor de R\$ 2.312.993,45. Para justificar o não pagamento desse elevadíssimo valor, a ALPHA TRADING apresentou cópia de NOTIFICAÇÃO EXTRAJUDICIAL (fl. 1038), datada de 11/05/2012, por meio do qual notifica a AZIMUT DO BRASIL a efetivar o pagamento, “diante do insucesso das tentativas de solução empreendidas”. Ora, de acordo com a NF de venda, tal valor deveria ter sido pago 26/02/2011. Somente QUINZE MESES depois lembrou-se de notificar extrajudicialmente o devedor, lembrança essa surgida depois de ter sido intimada pela Receita Federal a esclarecer como os pagamentos haviam sido efetuados.

15. Através de planilha relacionando as DIs e discriminando detalhadamente todos os desembolsos efetuados para a viabilização das operações de importação a fiscalização formulou “demonstrativo de fluxo de caixa”, onde conclui que a partir do dia 30/11/2010, a AZIMUT DO BRASIL passou a enviar recursos para fazer frente às despesas. Foram quase R\$ 2,4 milhões nesse dia, supostamente relativos ao pagamento parcial das mercadorias relativas as três primeiras DIs cujas NFs de venda foram emitidas no dia anterior (29/11). Porém, os valores enviados não correspondem aos das duplicatas constantes nas NFs de venda, ou seja, o recurso foi enviado e contabilmente procedeu-se a um “ACERTO” de valores por meio de rateio como forma de justificar os ingressos.

16. Expõe a fiscalização quanto ao adiantamento de valor específico no dia 13/12/2010:

Conforme escrituração contábil da AZIMUT, em 13/12/2010 foi efetuado adiantamento para a ALPHA TRADING no montante de R\$ 3.300.000,00 a partir do Banco Bradesco (fl. 1935). Em 22/12/2010 há outro lançamento indicando o ingresso do mesmo montante de R\$ 3.300.000,00 na conta do Banco Bradesco e no histórico do lançamento consta: “Valor ref. estorno cheque administrativo em garantia ALPHA TRADING iate Azimut 58/263” (fl. 1940). A referência 58/263 (número do casco) se refere à DI nº 10/22493860, registrada em 16/12/2010, após o envio do adiantamento. TAL ADIANTAMENTO NÃO FOI CONTABILIZADO PELA ALPHA TRADING. Intimada a apresentar documentação comprobatória dos lançamentos efetuados na conta “Adiantamento a Fornecedores” a AZIMUT DO BRASIL apresentou cópia do cheque administrativo que teria sido devolvido (fl. 585) no valor de R\$ 3.300.000,00. O referido cheque foi emitido pelo Banco Bradesco, agência de Blumenau, NOMINAL A ALPHA TRADING. Não há qualquer indicação de seu cancelamento ou inutilização. Além disso, no extrato de conta corrente da AZIMUT junto ao mesmo Banco Bradesco consta e emissão do cheque em 13/12/2010, acrescido da tarifa bancária (fl. 482). Porém, em 22/12/2010, data do suposto estorno, não há qualquer histórico relativo ao estorno ou cancelamento do cheque (fl. 488) o que há é um depósito na conta corrente da AZIMUT no valor de R\$ 3.300.000,00 com histórico “Transferência entre agências dinheiro o próprio favorecido”. Diante disso, conclui-se que nessa data ocorreu ingresso de recursos na conta corrente de origem não identificada, inclusive porque o agência do Bradesco na qual a AZIMUT tem conta é a mesma que emitiu o cheque administrativo (Blumenau/SC agência 2656), logo, não caberia uma transferência entre agências efetuada pela própria AZIMUT. Ademais, a AZIMUT teria que demonstrar donde provieram os recursos em espécie, mas não há contabilização do desembolso desse recursos. Assim, foi considerado, no fluxo, o adiantamento de R\$ 3.300.000,00 à ALPHA TRADING em 13/12/2010. A existência desse adiantamento posteriormente baixado contabilmente por meio do ingresso de numerário de origem não identificada ajuda esclarecer o motivo pelo qual a última venda efetuada pela ALPHA (NF nº 34) jamais foi integralmente paga, mesmo após mais

de um ano e meio de sua efetivação. Resta claro que o pagamento já ocorreu, havendo, apenas, uma pendência de natureza contábil devido à simulação efetuada. De qualquer modo, ainda que tal adiantamento não fosse considerado no fluxo de caixa, o resultado da análise deste e as conclusões a que se chega não seriam substancialmente alteradas.

17. Afirma que os pagamentos efetuados ao exportador somente se iniciaram após 03/12/2010. As primeiras celebrações de contrato de câmbio para pagamento ao exportador AZIMUT BENETTI ocorreram no dia 03/12/2010, entre a ALPHA TRADING e o BANCO BRADESCO, que juntas totalizam um desembolso em moeda nacional de R\$ 2.651.801,20. Ocorre que, conforme constou inclusive no campo “outras especificações” dos contratos, o débito somente foi efetuado na conta corrente em 06/12/2010, na mesma data em que a AZIMUT enviou à ALPHA valor equivalente, quase idêntico (R\$ 2.651.978,82).

18. Afirma que assim como os vencimentos das duplicatas, conforme constantes nas NFs de venda, não eram respeitados, também os pagamentos enviados ao exportador guardaram pouca relação com os prazos de pagamento previstos na faturas comerciais emitidas pela AZIMUT-BENETTI S.p.A., conforme tabela apresentada à folha 2.091.

19. Por outro lado, supostamente teria empregado recursos próprios, no período inicial das 13 importações, entre 26/10/2010 e 02/12/2010. Para justificar a origem de tais recursos, a ALPHA TRADING apresentou cópias de contrato de mútuo tendo por mutuante a COLUMBIA TRADING SA, o que comprova que a ALPHA TRADING não possuía recursos financeiros para sequer iniciar as operações.

20. A fiscalização apresenta as empresas SUPER YACHTS e ILHAS DO SUL como terceiros que forneceram os recursos a AZIMUT para que essa os encaminha-se a ALPHA TRADING, através da escrituração contábil da AZIMUT DO BRASIL pela conta identificada como “21181Adiantamento de clientes”. Na análise percebe-se que os débitos, representam as baixas desses adiantamentos decorrentes das vendas das embarcações. Constata que tais adiantamentos se iniciaram em fins de agosto/2010 e no início de dezembro do mesmo ano. Nove dos iates embarcaram em 28/09/2010 e três 10/11/2010. Por sua vez, as baixas desses adiantamentos foram efetuadas contra as emissões das notas fiscais de venda das embarcações, prova irrefutável de que tais valores se referiam a adiantamentos para importação das próprias embarcações que totalizaram o valor de R\$ 15.112.119,13, mesmo valor da nota fiscais de venda e das baixas dos adiantamentos.

21. Afirma que a empresa ILHAS DO SUL procedeu da mesma forma promovendo adiantamentos a AZIMUT, com a diferença de ter parte de seus adiantamentos efetuados pela “parceira” SUPER YACHTS pois que apresentou duas declarações firmadas pela ILHAS DO SUL (fls. 604606), datadas de 30/11/2010 e 28/12/2010, atestando que parte dos depósitos efetuados pela SUPER YACHTS na conta da AZIMUT DO BRASIL no Banco Bradesco foram realizados por conta e ordem da ILHAS DO SUL em razão da compra das embarcações.

22. Evidencia a existência de contratos de compra e venda das embarcações entre a AZIMUT e as adquirentes finais SUPER YACHTS e ILHAS DO SUL, destacando que no contrato fica claro que: “*e que o COMPRADOR, apesar de deter o direito de importação e distribuição dos barcos fabricados pela AZIMUT BENETTI S.p.A.,*”, sendo por isso o responsável pela aquisição e importação das embarcações.

23. Conclui que a efetivação das importações somente ocorreu mediante a prévia encomenda das embarcações pelas pessoas jurídicas componentes da YACHTBRASIL, que a efetivação das importações se deu pelo prévio adiantamento de recursos pelas pessoas jurídicas componentes da YACHTBRASIL e que AZIMUT DO BRASIL já havia recebido recursos em montante superior ao preço de venda declarado das embarcações antes que qualquer pagamento vinculado às operações fosse efetuado. Entendendo ainda que a ALPHA TRADING efetivou os desembolsos iniciais com recursos que recebeu, por mútuo da COLUMBIA TRADING, posto que sequer detinha capacidade financeira, mas tão logo foram repassadas as primeiras embarcações à AZIMUT DO BRASIL os recursos remetidos por esta não só cobriram os pagamentos já efetuados como os vindouros.

24. Entende que houve encomenda prévia e determinada pelas empresas SUPER YACHTS e ILHAS DO SUL. Porém, esta não apenas encomendou, ou seja, demandou as compras, mas também pagou previamente, efetivamente adquirindo (pagando o preço), pois foi responsável pelos recursos financeiros utilizados, de modo que, na forma da legislação em vigor se caracteriza IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS, onde os terceiros ocultaram sua participação.

25. Analisando o Contrato de Compra e Venda de Mercadorias Importadas por Encomenda (fls. 99112). Destaca o item 2.2 do contrato: “Declaram as partes que todos os custos e despesas para aquisição das mercadorias e nacionalização das mesmas serão pagos exclusivamente com recursos da ALPHA TRADING, nos termos da IN nº 634, de 24 de Março de 2006”. E entende que há uma simulação no contrato ao declarar que haveria a utilização de recursos próprios da ALPHA. Entendendo como uma tentativa contratual de adaptar a realidade à norma desejada, ao contrário de aplicar a norma devida à realidade. Pois que a ALPHA TRADING não pretendeu adquirir o domínio da coisa comprada.

26. Analisando o item 4.1 do mesmo Contrato de Compra e Venda de Mercadorias Importadas por Encomenda observa que como dispõe o contrato: *O preço entre as partes é certo e ajustado para as vendas das mercadorias a serem realizadas pela ALPHA TRADING à AZIMUT, ao amparo deste instrumento, será composto, além da margem comercial da ALPHA TRADING a ser acordada a cada caso, mediante documento anexo, pela somatória dos valores a seguir relacionado.* Ocorre que em resposta à intimação a ALPHA TRADING declara que tal determinação constante do contrato de importação é padrão da ALPHA TRADING com todos os seus clientes, porém, não se aplica às operações realizadas com a AZIMUT, não havendo no caso em tela margem comercial, ainda sendo concedido um desconto financeiro por conta de gozar benéfico fiscal do Pró-Emprego previsto na Lei nº 13.992, de 15 de fevereiro de 2007, portanto, inexistindo o documento em anexo. Entende a fiscalização tratar-se de simulação contratual.

27. Na mesma análise contratual a ALPHA TRADING é questionada sobre a previsão de despesas estipulada em cláusula do contrato, sendo informada que tal cláusula não se aplicava ao contrato, mas que estava enviando o “Resumo Fiscal do Processo por Compra e Venda” que era encaminhado à AZIMUT. Tal divergência é apontada como outra simulação no contrato.

28. Questionada sobre a divergência entre a previsão de pagamento contratual à vista com o pagamento efetivamente realizado em parcelas, e se houve compensação oferecida ao comprador para dilação do prazo pactuado, a ALPHA TRADING informa que foram acrescidos de encargos financeiros, conforme se verifica nos docs. 10.1 a 10.13 em anexo (“Resumo Fiscal do Processo por Compra e Venda”), onde se destaca, em linhas separadas, os itens 2.1 referentes a encargos

financeiros. Tal alegação foi rebatida pela fiscalização pois que a multa contratual de 2% (dois por cento) sobre o valor devido, além de juros moratórios de 1% ao mês e atualização monetária pela variação do IGPM/ FGV não condiziam com os percentuais de encargos financeiros de entorno de 0,2% apresentados nos documentos. Concluindo que se tais encargos fossem mesmos moratórios, seriam calculados sobre o valor devido e não integrariam o valor da mercadoria, constituindo-se em receitas financeiras, sendo portanto impossível que os supostos encargos de mora sejam definidos antes que a mora ocorresse.

29. Entende que os contratos representativos dos negócios são conflitantes com a realidade dos negócios, tratando-se de simulações ou dissimulações tendentes a ocultar os negócios efetivamente ocorridos.

30. Apresenta duas faturas que amparam as DI's nº 10/21360955 e 10/21433227 emitidas pelo exportador AZIMUT-BENETTI S.p.A., onde declararam como comprador (*buyer*) a AZIMUT DO BRASIL, portanto demonstra que o comprador não é o importador ALPHA TRADING, mas sim a AZIMUT DO BRASIL, o que configura importação por CONTA E ORDEM DE TERCEIROS.

31. Investigando os pedidos de compra das mercadorias constata que foram emitidos pela COLUMBIA TRADING (fls. 748771) e não pela importadora. Os documentos foram assinados por DANIEL TOMASSO ou ANDRE CAVALANTI, ambos funcionários da COLUMBIA TRADING na época dos fatos, vinculados a filial de São Paulo/SP. Logo, a ALPHA sequer emitiu qualquer pedido de compra.

32. Busca ainda calcular os tributos sonegados pela ocultação do responsável pela compra das embarcações, chegando ao valor de R\$ 782.028,44 de IPI sonegado e que com os descontos promovidos por redução artificial dos preços de revenda acarretaram a diminuição da base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS.

33. Destaca ainda que o ganho financeiro da ALPHA TRADING nas operações teria sido o valor decorrente dos créditos de ICMS que recebeu (R\$ 1.801.146,81) deduzido dos descontos que ofereceu à AZIMUT (R\$ 1.301.354,27), resultando num saldo de R\$ 499.792,54. Ora, mas a AZIMUT teria ficado lhe devendo R\$ 2.312.993,75, ou seja, a ALPHA TRADING, que registrava apenas três DIs por ano, promoveu um conjunto de operações de importação de grande monta para, no final, sofrer um desfalque financeiro superior a R\$ 1,8 milhão.

34. Buscando afastar-se da condição de contribuintes do IPI por força do art. 9º, inciso I e IX, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados RIPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212/10, as empresas SUPER YACHTS e ILHAS DO SUL não declararam em suas notas fiscais de comercialização o tributo. O IPI é um imposto não-cumulativo e o tributo pago pelo importador quando do registro da Declaração de Importação gera um crédito a ser compensado com o débito decorrente da saída desses produtos. Se o efetivo comerciante é mantido oculto, fraudulentamente afastado da relação jurídico-tributário, justamente a operação de revenda por ele efetuada, onde se verá o efetivo incremento do valor do bem, deixa de ser tributado e com a extensão da cadeia de revenda e compra das mercadorias o adquirente se afasta da equiparação a estabelecimento industrial, o que lhe conferiria a condição de contribuinte do imposto.

35. Este demandou a compra junto à subsidiária do exportador AZIMUT-BENETTI no Brasil, a AZIMUT BRASIL. Promoveu a ordem de compra antecipadamente e adiantou os recursos financeiros, também antecipadamente. A existência de relação comercial entre a YACHTBRASIL e suas pessoas jurídicas componentes com a AZIMUT-BENETTI S.p.A. fica evidenciada por ser a primeira

representante e deter o direito de importação e distribuição dos barcos fabricados pela segunda. Assim, QUEM DE FATO TINHA ÂNIMO DE COMPRAR ERA A YACHTBRASIL, que inclusive pagou o PREÇO ANTECIPADAMENTE. Nessa situação, se a ALPHA TRADE desejasse participar da importação, só poderia tê-lo atuado como IMPORTADORA POR CONTA E ORDEM da pessoas jurídicas adquirentes efetivas, SUPER YACHTS ou ILHAS DO SUL, prestando serviços as mesmas, como de fato o fez, ainda que indiretamente, embora sem declará-lo. Quanto à AZIMUT BRASIL, ou atuaria ela como prestadora de serviço (importadora por conta e ordem no lugar da ALPHA TRADE) das embarcações adquiridas por SUPER YACHTS e ILHAS DO SUL, ou se limitaria a condição de agente/representante do exportador. Entretanto, o grupo de empresas, tendo opções “lícitas” de promover as importações, optou por SIMULAR negócios jurídicos. Uma das razões para isso é o fato de que as adquirentes efetivas não estavam habilitadas no Siscomex, ou seja, jamais comprovaram deter os recursos que disponibilizaram.

36. Quanto a multa por cessão de nome para realização de operação de comércio exterior, prevista no artigo 33, caput, da Lei nº 11.488/2007, a ALPHA TRADING declarou ter adquirido a mercadoria no exterior, posto que foi responsável pelo registro das DIs, tendo declarado nesses documentos se tratarem de importações promovidas por pessoa jurídica importadora (ela própria) que adquiriu mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado (AZIMUT DO BRASIL), nos termos do art. 11 da Lei nº 11.281/06. Foi demonstrado que ela não adquiriu a mercadoria, tendo se limitado a prestar serviços, bem como que a maior parte dos recursos empregados lhe foram previamente adiantados pela AZIMUT DO BRASIL. Portanto, sua participação se deu na condição de IMPORTADOR POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO.

37. Esclarecendo sobre a responsabilidade tributária evoca o art. 95, incisos I, IV e V do Decreto-Lei nº 37/66. Todos os autuados se enquadram na hipótese do art. 95, inciso I. À ALPHA TRADING aplica-se também o inciso IV, por ter sido ela a importadora responsável por promover o despacho aduaneiro. Sobre a AZIMUT DO BRASIL recai também o inciso VI, por ter se declarado encomendante perante o fisco, ainda que não o fosse de fato. Por fim, quanto à SUPER YACHTS e ILHAS DO SUL, há adicionalmente a incidência no inciso V, por serem os adquirentes efetivos, ocultos. Em relação às duas últimas, conforme demonstrado no item 6.3, formam efetivamente uma única empresa, representando parte dos braços formais de um mesmo empreendimento comercial de fato, denominado YACHTBRASIL, motivo pelo qual a responsabilidade de ambas é conjunta sobre todos os fatos.

Intimada, a empresa AZIMUT DO BRASIL apresentou impugnação de folhas 2.157 a 2.194, anexando os documentos de folhas 2.195 a 2.287. Em síntese, traz as seguintes alegações: O mercado de fabricação e comercialização de embarcações de luxo é marcado pela característica de aquisição pré-aprovada pelo interessado mediante escolha de itens opcionais que afetam o valor final da embarcação, o que se faz necessário a garantia prévia à fabricação ou encomenda dos iates.

Tal característica implica em contratos de que prevêm, dentre as *condições de pagamento*, o pagamento de determinados percentuais durante o processo de fabricação, além de estabelecer que o saldo deverá ser quitado pelo distribuidor antes da entrega da embarcação.

Destaca que a SUPER YACHTS, por acordo aditivo ao contrato celebrado junto à impugnante, continuaria obrigada a antecipar, como garantia, os pagamentos das embarcações que serão adquiridas, sendo que o pagamento passaria a ser devido à Impugnante, em decorrência da referida assunção de obrigações. Advindo daí o

recebimento de pagamentos antecipados a título de garantia das embarcações que viriam a ser posteriormente importadas mediante encomenda da AZIMUT DO BRASIL à ALPHA TRADING. Política essa usual entre os compradores de barcos fabricados no próprio país.

Explica que a reduzida margem de lucro decorre da intenção de consolidar sua atuação no mercado brasileiro como filial da empresa italiana e do benefício do programa "Pró-Emprego" (Lei nº 13.992/2007) para reduzir a carga tributária do ICMS. Esse, portanto, era um dos diferenciais que justificavam a contratação, em especial, da ALPHA TRADING, pois o benefício fiscal por ela detido, combinado com o regime especial concedido à Impugnante, na forma prevista na legislação catarinense, assegurava a realização das operações por custo menor do que aquelas não incentivadas. Posto que não justifica a acusação de simulação por ter operado com prejuízo, uma vez que os efeitos econômicos do benefício do ICMS garantiram um benefício financeiro, pois recebera do cliente um valor a título de ICMS que não teve de efetivamente desembolsar e, portanto, implicou num resultado positivo na operação.

A Impugnante participou das operações comerciais junto à AZIMUT-BENETTI, em acordo com o permitido na legislação (art. 11, § 3º da Lei n. 11.281/2006). Não havendo qualquer adiantamento da Impugnante em favor da ALPHA TRADING, pois que todos os pagamentos foram realizados pela Impugnante após o desembarço e a entrega das embarcações.

Na alegação do Fisco de que os reais adquirentes das mercadorias seriam as empresas *SUPER YACHTS* e *ILHAS DO SUL*, ao passo que a Impugnante teria sido interposta na operação para ocultar a participação destas empresas nas operações em nada interfere com a qualificação da importação por encomenda, pois não há qualquer vedação ao recebimento antecipado de recursos pelo encomendante. Proíbe-se somente o fornecimento de recursos pelo encomendante ao importador, o que não ocorreu.

Afirma que os adiantamentos da *SUPER YACHTS* e *ILHAS DO SUL* para a Impugnante, a título de garantia, não têm qualquer relação com a operação de importação (nem foram repassados à *ALPHA TRADING*, obviamente). Não há demonstração de que os recursos empregados na operação de comércio exterior teriam vindo de outra empresa distinta da efetiva importadora (*ALPHA TRADING*) ou de sua própria controladora (*Columbia Trading*), tendo havido no caso, portanto, efetiva importação por encomenda.

O fato da interessada já estar operando com a *COLUMBIA TRADING*, controladora da *ALPHA TRADING*, e portanto não haver motivos para se promover as importações com a empresa de resultados financeiros diminuto, afirma que fora justamente o benefício do "Pró-Emprego" em Santa Catarina gozado pela *ALPHA TRADING* e que pertencia a grupo econômico com reconhecida *expertise* e capacidade financeira para promover as operações de comércio exterior que justificou o mútuo feito entre *Columbia Trading* (mutuante) e *ALPHA TRADING* (mutuária) para que esta pudesse, mediante recursos próprios, efetuar as importações com os benefícios do "Pró-Emprego", já que seus resultados verificar-se-iam somente após a comercialização de mercadorias importadas e revendidas com desoneração do ICMS. Tendo portanto, ao ignorar os efeitos econômicos do benefício estadual incorrido a atuação em motivação nula para efetuar o lançamento.

Considera que os indícios coletados pela fiscalização foram descabidos por faltarem em precisão gravidade e concordância, eis que:

A capacidade financeira da ALPHA TRADING não era passível de relevância uma vez que possuía benefício no âmbito do ICMS que lhe possibilitava cobrar preços interessantes para as mercadorias que importava. Nessa mesma linha descabe os indícios de que a ALPHA TRADING não teria funcionários suficientes para realizar as operações e o de que teria recebido mútuo da COLUMBIA TRADING.

Em relação ao mútuo, natural que a ALPHA TRADING buscasse recursos junto à empresa do mesmo grupo para fazer frente às importações, ao invés de submeter-se a empréstimos bancários, cujos juros são invariavelmente superiores. Ao contrário, do que se buscou provar com o fato de os recursos próprios tenham tido origem em mútuo contratado junto à empresa do mesmo grupo, isso faz prova de que a ALPHA TRADING tinha recursos para operar por sua própria conta ou por encomenda de terceiros.

Como prova inequívoca de que aquela empresa possuía capacidade financeira para importar os recursos sob seu risco exclusivo atenta para a situação de que, após ter dado início as importações com o recurso advindos do empréstimo de mútuo, a partir de 30/11/2010 a ALPHA TRADING começou a receber recursos da Impugnante, sempre após a emissão das primeiras notas fiscais de (re)venda das embarcações, como se observa do quando de fl. 2087 que contém as datas de emissão das notas e os prazos de vencimento e pagamento.

Ao invés de constituir indício de fraude, a constatação da Fiscalização comprova que não houve adiantamento de valores e, portanto, se tratava efetivamente de importação por encomenda.

As anormalidades apontadas nas “vendas à prazo” e nas duplicatas “muitas vezes com idêntico vencimento” foram apenas postergação ou antecipação do prazo de pagamento em alguns casos (mas sempre após a emissão das notas fiscais e a entrega dos bens), o que é perfeitamente justificável, ou mesmo a divisão de um mesmo pagamento em mais de uma duplicata, com o objetivo apenas de facilitar, contabilmente, o registro dos valores incorridos pela ALPHA TRADING.

Os encargos financeiros a que se referem a fiscalização, à fl. 2101, representavam, de fato, despesa incorridas pela importadora (ALPHA TRADING) e que foram regularmente embutidas no preço (custo) da mercadoria revendida à Impugnante.

Alega que a fiscalização não poderia, simplesmente, extrair desses ajustes ilação no sentido de que a operação, em si, seria simulada. Levado esse entendimento ao extremo, toda e qualquer novação contratual ou mesmo mero ajuste no prazo de pagamento implicariam simulação ou fraude ao Erário.

Quanto a nota fiscal nº 34, a quando apontado que a Impugnante não teria efetuado o pagamento no momento oportuno. A dívida veio a ser saldada mais de um ano depois (quando já encerrada a fiscalização) e após ter sido a Impugnante notificada extrajudicialmente. A quitação ocorreu em 20/12/2012, com os acréscimos (juros e variação cambial) pertinentes, não impedindo que a ALPHA TRADING tivesse regularmente pago o exportador bem antes, 20/05/2012 (cf. quadro de fl. 2091). Justificando que os recursos financeiros utilizados na importação provinham, exclusivamente, do importador (ALPHA TRADING) e não da Impugnante. Ademais, a notificação extrajudicial enviada pela ALPHA TRADING à Impugnante comprova inequivocamente que o risco financeiro da importação era daquela empresa.

Quanto ao suposto pagamento feito pela Impugnante à *ALPHA TRADING* em 13/12/2010 no valor de R\$ 3.300.000,00 alega que o cheque administrativo em questão nunca chegou a ser depositado na conta da *ALPHA TRADING* e que fora emitido somente com o objetivo de garantir a regularidade de operação iniciada por outra *trading* (Metropolitan/Logistic) sob encomenda da Impugnante e que foi endossada à *ALPHA TRADING*, de modo a resguardá-la contra eventuais infrações praticadas por terceiro. Sem contar que o quadro à fl. 2089 não contempla a quitação da nota fiscal nº 34, realizada em 20/12/2012, o que tornaria o resultado a favor da *ALPHA TRADING* ainda maior.

Quanto à afirmativa de que a *ALPHA TRADING* teria adiantado pagamentos relativos à exportação, o que não seria praxe do mercado, ou de que os pagamentos por ela efetuados não obedeciam aos prazos fixados nas faturas emitidas pelo exportador (cf. relatado pela fiscalização à fl. 2091), trata-se de questões sobre as quais não entende que lhe compita dizer.

Quanto aos recursos utilizados pela Impugnante teriam sido adiantados pela *SUPER YACHTS* e *ILHAS DO SUL* ("grupo" *Yacht*) e registrados pela Impugnante como "adiantamento de clientes" esclarece que o eventual recebimento, pelo encomendante, de adiantamentos e/ou garantia de possíveis adquirentes internos não é vedado pela legislação.

Entende que o fato de a *Yacht Brasil* deter o direito de importação dos barcos da marca *Azimut Benetti* não tem qualquer relevância. Pois que a Impugnante é subsidiária da empresa italiana e passou a atuar no País com expressa concordância da *SUPER YACHTS Distribuidora e Importadora de Embarcações Ltda.* ("dealer"), nos termos do acordo celebrado entre esta e a *Azimut Benetti*. Não havia, portanto, qualquer empecilho comercial para a operação.

A legislação sobre a importação isola adequadamente cada fase. A importação por encomenda encerra-se na aquisição do bem pelo encomendante. A posterior revenda não torna o adquirente posterior em partícipe da importação. A política comercial entre o encomendante, proprietário do bem importado, e os seus possíveis clientes não guarda qualquer relação com a importação previamente contratada. O eventual recebimento, pelo encomendante, de adiantamentos e/ou garantia de possíveis adquirentes internos não é vedado pela legislação.

Quanto ao fato de os pagamentos atinentes à *Ilha do Sul* terem sido efetuados pela *SUPER YACHTS*, não há nada de anormal. Já que a fiscalização afirmou (fl. 2082) que ambas seriam componentes de um mesmo grupo econômico e apresentam-se como uma única empresa.

Igualmente irrelevante o fato citado às fls. 2102/3 de que, nas faturas enviadas pela exportadora italiana, teria constado do *layout* que a *ALPHA TRADING* seria a *importer* e a Impugnante a *buyer*. Pois que a fatura é de responsabilidade do exportador. Se o exportador incluiu o nome da encomendante (Impugnante), certamente foi porque sabia que mercadoria lhe seria revendida pela *ALPHA TRADING*.

Quanto a *SUPER YACHTS* e a *ILHAS DO SUL* serem as verdadeiras adquirentes dos bens importados, e, por outro lado, tiveram indeferido o pedido de habilitação formulado junto ao Siscomex e que por isso estariam tentando viabilizar a importação por meio de terceiros, entende que a proibição de importação, obviamente, não se estende à aquisição de bens devidamente nacionalizados e importados por vias regulares. Impossibilitadas de figurar diretamente como importadoras, nada obstava que adquirissem os bens em território nacional.

Entende que no que diz respeito aos tributos no âmbito federal o acúmulo de créditos de PIS e COFINS trata-se de consequência natural decorrente das condições comerciais observadas, em conformidade com a legislação.

No que se refere ao IPI não recolhido pelas empresas *SUPER YACHTS* e a *ILHAS DO SUL* haveria prejuízo ao Erário se as empresas pudessem se enquadrar como encomendantes ou mesmo adquirentes de importação por conta e ordem. Ocorre que as referidas empresas não têm qualquer relação com a *ALPHA TRADING* que permita qualificá-las como adquirentes ou encomendantes das mercadorias importadas. Quem encomendou as mercadorias foi a Impugnante e, portanto, é descabido falar em dano ao Erário em decorrência e suposta falta de recolhimento do IPI por empresas que não estão legalmente obrigadas ao pagamento do tributo, pois que a legislação cessa a equiparação a industrial na figura do encomendante.

Apresenta a necessidade de se apurar o crédito tributário em separado quando a pena relativa à infração for de responsabilidade de específica para cada uma delas, conforme artigo 100 do Decreto-Lei nº 37/66, e traz o artigo 99 do mesmo DL para justificar a multa específica por entender que prevalece sobre outras penalidades genéricas.

Quanto à solidariedade tributária contida no artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/66, entende que o inciso I referido dispositivo trata de norma geral, que cede espaço às normas especiais constantes dos seus incisos V e VI, que, em se tratando de importação por conta e ordem ou por encomenda, vinculam à infração cometida pelo importador ostensivo, somente o adquirente ou o encomendante das mercadorias. Afinal, se assim não fosse, as leis que introduziram tais incisos (V e VI) no art. 95 seriam inúteis. Como o legislador expressamente responsabilizou o adquirente e o encomendante pelos atos praticados pela pessoa jurídica importadora, não há como incluir no pólo passivo a Impugnante, que, segundo da fiscalização, não se qualificaria como tal.

Por fim, pede seja acolhida a impugnação e reconhecida a improcedência da ação fiscal.

Em pedido de juntada foi acolhida impugnação tempestiva da empresa ALPHA TRADING, que passo a relatar.

Ressalta inicialmente que há a necessidade de autos de infração distintos para cada contribuinte, conforme artigo 9º, §1º, do Decreto nº 70.235/72, o que se evidencia inclusive pela multa prevista no artigo 33, *caput*, da Lei nº 11.488/07 que só se aplica a AZIMUT, conforme inclusive descrito às fls. 2118 do processo administrativo, mas que está fazendo parte do demonstrativo dos créditos tributários integrante do Auto de Infração que a Impugnante foi cientificada;

Muitas das informações e documentos que fundamentam o auto de infração foram fornecidos por terceiros (AZIMUT, Yachts e ILHAS DO SUL), a autoridade administrativa tem o dever de apurar os fatos relacionados unicamente àquele ato (comissivo ou omissivo), não havendo espaço para utilização de indícios ou presunções que não levem a uma decisão conclusiva, pois seria a utilização do instituto da prova emprestada.

Entende que o dolo ou a má-fé devem ser provados, não simplesmente presumidos com base em indícios levantados em operações de importação realizadas pela Impugnante.

Informa que em 2007 recebeu um comunicado eletrônico da Receita Federal informando que poderia realizar operações de importação envolvendo valores em torno de U\$ 16.398.250,00 (dezesseis milhões, trezentos e noventa e oito mil e duzentos e cinquenta dólares), documentação anexa (DOC. 2).

Esclarece que recebeu via mútuo com uma das empresas de seu grupo econômico, a Columbia Trading S/A (contrato juntado às fls. 2092), no montante de R\$ 5.400.000,00 (cinco milhões e quatrocentos mil reais), recursos apropriados e mais que suficiente para iniciar e desenvolver as operações em comento por conta própria. E mais, no decorrer das operações tomou empréstimo bancário, conforme contrato anexo (DOC. 3), o que também demonstra que tinha financeira e econômica para realizar suas operações de importação.

Reitera que não há razão de não se poder utilizar de valores recebidos posteriormente pelas vendas realizadas, para arcar com as futuras operações.

À respeito do cheque administrativo apresentado pela AZIMUT à ALPHA visando a garantia não foi depositado pela ALPHA e, após a efetivação da operação de importação, foi devolvido à AZIMUT, inexistindo entrada de recursos de forma antecipada (adiantamento antes da venda) na Alpha.

Com relação aos pagamentos das parcelas não guardarem relação com os vencimentos das duplicatas informa que a concessão de prazo para pagamento após o faturamento é uma liberalidade comercial e a data de vencimento é mero indicativo do momento do pagamento. Não há óbice legal em se realizar o pagamento antes ou após a data acordada.

Alega que foi apontado o lucro de R\$ 500.000,00 nas suas operações pela própria fiscalização, não sendo isso indício simulação.

Esclarece que suas receita bruta foi de acordo com o que estabelece o Regulamento do Imposto de Renda.

Diz que seus empregados foram compartilhados com uma das empresas do grupo econômico, a COLUMBIA TRADING.

Informa que as empresas SUPER YACHTS e ILHAS DO SUL não tiveram qualquer participação na documentação utilizada pela Impugnante em suas operações, tendo firmado contrato de importação por encomenda com a AZIMUT (encomendante), cujo sócio majoritário é a própria AZIMUT no exterior (fabricante e exportador).

Faz constar que não teria como averiguar a existência de suposto terceiro ocultado ou mesmo de eventual vinculação entre as empresas brasileiras mencionadas no presente auto de infração, tendo agido de boa fé.

Alega que recolheu os tributos devidos na importação.

Afirma que aplicação da pena de perdimento, esta deve ser substituída pela pena discriminada no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, aplicando-se a multa de 10% (dez por cento) do valor aduaneiro, por ser penalidade mais benéfica ao contribuinte.

Observa que a ALPHA TRADING não pode ser atribuída a prática de cessão do nome para terceiros, para a prática de operações de comércio exterior, destacado pela própria fiscalização.

Lembra que o encomendante pode participar da operação de contratação com o fornecedor estrangeiro.

Entende que todas as informações e documentos juntados no processo administrativo, inclusive antes da autuação fiscal, evidenciam que a operação em questão preenche todos os requisitos exigidos pela IN SRF nº 634/06 para a caracterização da operação de importação por encomenda, sendo assim por força do disposto no artigo 101, III, do Decreto-lei nº 37/66 e no artigo 681, II, do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro) não haveria que se aplicar penalidade alguma uma vez que procedeu de acordo com entendimento externado pelas autoridades administrativas competentes.

Pede que seja acolhida a preliminar de nulidade do Auto de Infração, considerando-se que não foram lavrados autos de infração distintos, o que representa ofensa ao art. 9º, 1º, do Decreto nº 70.235/72, a insubsistente e improcedente o presente auto de infração, e alternativamente que a pena de perdimento seja substituída pela pena discriminada no artigo 33 da Lei nº 1.488/2007.

Foram também aceitas as juntadas das impugnações das SUPER YACHTS DISTR. E IMPORT. DE EMBARCAÇÕES LTDA e ILHAS DO SUL REVENDA DE BARCOS LTDA, por entender tempestivas.

Em suas alegações consideram as ilegalidade e inconstitucionalidade de tributos federais IPI, CONFIS e PIS, além de entenderem que se houvesse que se responsabilizar o real adquirente das mercadorias dever-se-ia imputar a infração aos consumidores finais de cada embarcação.

Em 24.05.2013, a DRJ julgou, por unanimidade de votos, procedente em parte a impugnação para cancelar o crédito tributário no montante de R\$ 4.820.338,72 e, manter o valor de R\$ 10.130.018,28, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 25/11/2010 a 16/12/2010

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NO COMÉRCIO EXTERIOR. A interposição fraudulenta atinge o responsável terceiro, mesmo que não tenha sido declarado na importação por encomenda ou por conta e ordem.

Cientificada da decisão em 06.06.2013 (fls.2.691), a Recorrente Azimut protocolou recurso voluntário em 08.07.2013 (fls. 2.897-2.922), trazendo em suas razões recursais os seguintes tópicos à serem analisados: (i) a questão dos recursos utilizados na importação; (ii) adiantamentos das empresas Super Yachts e Ilhas do Sul; (iii) interesse econômico; e (iv) impossibilidade de cumulação de penalidades.

A Recorrente Alpha Trading foi cientificada da decisão em 04.06.2013 (fls.2.693), e interpôs recurso voluntário em 03.07.2013 (fls.2.824-2.852), trazendo em suas razões recursais os seguintes tópicos à serem analisados: (i) preliminares de nulidade do presente Auto de Infração: (i.1) erros formais e materiais e (i.2) das provas emprestadas utilizadas na presente autuação; (ii) da real importadora; (iii) da ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou responsável pela operação de importação; (iv) da responsabilidade pela negociação com os fornecedores (exportadores) situados no exterior; (v) da presunção de falta de recolhimento de tributos, em especial, PIS, COFINS e IPI; e (vi) da não exigência de conduta diversa do contribuinte que obedece à legislação tributária e aduaneira.

Por sua vez, as Recorrentes Super Yachts e Ilhas do Sul foram cientificadas em 06.06.2013 e 07.06.2013 (fls. 2.694 e 2.823), e apresentaram recursos voluntário em 05.07.2013, trazendo em suas razões recursais os seguintes tópicos à serem analisados: (i) nulidade do lançamento por vício formal e material;; (ii) inexistência de interposição, dano ao erário não configurado; (iii) origem dos recursos empregados nas operações; (iv) ilegalidade da base de cálculo das contribuições; (v) ilegalidade da cobrança do IPI na etapa circulatória do mercado interno - inexistência de quebra da cadeia do IPI; (vi) Icms X Custo Operacional X Redução de Despesas; e (vii) da desconfiguração das operações por encomenda para conta e ordem.

Já em 17.12.2015, a Recorrente Alpha Trading protocolou petição juntando Laudo elaborado pela MM Assessoria Contábil Ltda. para comprovar tecnicamente que possuía capacidade financeira para realizar as operações sob análise, bem como a juntada de e-mail fornecido pelo Banco Bradesco, com finalidade de demonstrar que o cheque administrativo no valor de R\$ 3.300.000,00 por ela recebido em 13.12.2010, entendido pela fiscalização como adiantamento de recurso da empresa Azimut, não foi depositado e, sim devolvido a empresa Azimut, comprovando, trata-se de uma garantia relacionada à efetivação das operações de importação.

Por fim, houve interposição de recurso de ofício por ultrapassar o limite de alçada previsto no artigo 1º, da Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008, vigente à época do proferimento da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo - Relator

I - Admissibilidade

Os recursos voluntário interpostos são tempestivos e atende aos demais requisitos de admissibilidade, deles tomo conhecimento.

Nos termos do artigo 1º, da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, haverá recurso de ofício sempre que a decisão de primeiro grau exonerar o contribuinte do pagamento de tributos e encargos da multa, em valor superior a R\$ 2.500.000,00¹.

No presente caso, o recurso de ofício deve ser conhecido, considerando que o crédito exonerado pela decisão "a quo" perfaz o montante originário de R\$ 4.820.338,72.

¹ Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

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

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

Desta forma, considerando que os recursos preenchem os requisitos de admissibilidade, deles tomo conhecimento.

II - Recurso de Ofício

A decisão de primeira instância afastou a aplicação da penalidade imposta nas DI's nº s 10/2107160-0, 10/210707-0, e 10/2107226-7, todas desembaraças em 26.10.2010, por entender que a importadora Alpha Trading utilizou recursos próprios, oriundo de mútuo pactuado com a empresa coligada Columbia Trading, senão vejamos:

Quanto ao núcleo da infração prevista no art. 23, § 1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, passo a tecer as considerações necessárias.

Fazendo-se a leitura do tipo infracional vemos que o verbo que descreve a a restrição de conduta do contribuinte, e que se pretende evitar dele, é a ação de ocultar.

Posto isso, observa-se que a hipótese de ocultação busca atingir o responsável pela operação, não se limitando a indicar apenas o sujeito passivo de forma restrita, mas levando o elo de ocultação até o possível responsável oculto na importação ou exportação Bem verdade é sobre o ocultador que recai a pessoa que comete a infração, no caso aquele que deveria declarar o efetivo responsável pela operação de comércio exterior, portanto é quem promove o registro da DI.

Porém, não se restringi a ele, já que o instituto da solidariedade tributária deve ser observado nos termo do artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/66, e artigos 124 e 125 do CTN.

Observa-se uma condição dessa conduta proibida, que é a utilização de fraude ou simulação. Tal conduta que se busca verificar expressaria o elo de causalidade entre a ação realizada e o resultado pretendido na atitude de ocultação.

O tipo infracional acrescenta uma presunção legal da conduta, estabelecendo que quando não se promove a comprovação da origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados na operação de comércio exterior, se configura a interposição fraudulenta de terceiros, como se segue:

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

(...)

V estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

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

Dessa forma, entendo que todas as alegações do impugnantes no sentido de eximir da cadeia de responsáveis pela importação, por falta de previsão legal, como imprecedentede.

Por outro lado, entendo de maneira diversa da fiscalização quando tenta colocar nessa cadeia outras pessoas que não tenham atuado com o interesse de compra das embarcações, haja vista estarmos tratando de uma importação.

Portanto, não cabe incluir na coletânea de indícios ou provas os adiantamentos oriundos de empréstimo de mútuo oriundos da empresa com a qual importadora ALPHA TRADING possui relação de coligação acionária.

Ademais o artigo 6º, parágrafo 1º, da Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, prevê a possibilidade de empréstimos entre empresas, como se segue:

§ 1º Quando a origem dos recursos for justificada mediante a apresentação de instrumento de contrato de empréstimo firmado com pessoa física ou com pessoa jurídica que não tenha essa atividade como objeto societário, o provedor dos recursos também deverá justificar a sua origem, disponibilidade e, se for o caso, efetiva transferência.

Também verifica-se que no início das operações de importação, custeadas com o empréstimo de mútuo da COLUMBIA TRADING, não houve comprovação da fiscalização de que o empréstimo não tenha ocorrido ou que não se tenha cumprido o disposto no artigo 13 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, existindo inclusive depósito em conta bancária da ALPHA TRADING no valor correspondente ao declarado no contrato de mútuo em data anterior as primeiras importações atuadas.

Portanto, não há de se acusar a utilização de recursos do comprador, como adiantamentos do encomendante, nas operações que tiveram como adiantamentos os recursos provindos de empresa do mesmo grupo com capacidade econômica para tanto e perfeitamente identificada.

Ademais não seria razoável autuar o contribuinte por utilização de recursos de terceiros conhecidos, identificado a empresa AZIMUT BRASIL como fonte ou intermediadora dos recursos empregados nas importações de outros terceiros responsáveis, qual seja a SUPER YACHTS e ILHAS DO SUL, e na mesma peça infracional identificar empréstimos legítimos de outra pessoa. Por isso não caberia afirmar que houve utilização majoritária de recursos financeiros de terceiros no conjunto de todas as operações de importações, pois que majoritário não se trata de totalidade, mas sim de maior parte, como declara a fiscalização à folha 2072, abaixo transcrito:

*Porém, será demonstrado que a ALPHA TRADING não adquiriu as embarcações e se utilizou **majoritariamente** de recursos financeiros provenientes da AZIMUT DO BRASIL.*

Desta forma, as três DI's desembaraçadas no dia 26/10/2010 (nº 10/21071600 no valor R\$ 869.110,33; nº 10/21072070 no valor R\$ 1.289.953,60; nº 10/21072267 no valor R\$ 1.302.201,43), **antes do primeiro recebimento da AZIMUT BRASIL em 30/11/2010**, perfazendo o total de R\$ 3.461.265,36 (três milhões quatrocentos e sessenta e um mil duzentos e sessenta e cinco reais e trinta e seis centavos).

Analisando os autos, constata-se que as justificativas utilizadas pela DRJ para excluir a penalidade imposta nas 03 DI's foram confirmados pela fiscalização no Relatório Fiscal de fls. 2.064-2.119, tornando-se, ao meu ver, incontroverso que a empresa Alpha Trading obteve recursos de empresa coligada para custear as importações registradas de nºs 10/2107160-0, 10/210707-0, e 10/2107226-7, a saber:

Há, ainda, outra questão que merece comentários. Já foi demonstrado que a ALPHA TRADING apresentava atividade compatível com uma MICROEMPRESA e que as operações em comento apresentavam valores incompatíveis com as atividades que vinha mantendo. Boa parte disso se explica pelo fato de ter se valido de recursos antes remetidos pela AZIMUT. Por outro lado, supostamente teria empregado recursos próprios, no período entre 26/10/2010 e 02/12/2010. Para justificar a origem de tais recursos, a ALPHA TRADING apresentou cópias de contrato de mútuo tendo por mutuante a COLUMBIA TRADING SA, já referida no item 6.2, com o seguinte objeto:

I. DO OBJETO

1.1 A MUTUANTE concede à MUTUÁRIA, a título de empréstimo, a quantia líquida, certa e exigível de R\$ 5.400.000,00 (cinco milhões e quatrocentos mil reais), em duas parcelas, através de transferências bancárias, sendo a primeira em data de 26/10/2010, no valor de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), e a segunda, no valor de R\$ 4.400.000,00, em data de 23/11/2010, nas seguintes contas bancárias, respectivamente: (omissis)

Tal fato apenas comprova que a ALPHA TRADING não possuía recursos financeiros para sequer iniciar as operações, sendo que os recursos necessários ingressaram em suas contas por meio de terceira pessoa jurídica, na verdade, outra sociedade do mesmo grupo. Conforme também já citado, a COLUMBIA TRADING e a AZIMUT DO BRASIL já vinham importando mercadorias e trocando recursos financeiros entre si.

Por esses motivos, correta a decisão de piso que excluiu a penalidade cobrada nas importações registradas de nºs 10/2107160-0, 10/210707-0, e 10/2107226-7, motivo, pelo qual, nego provimento ao recurso de ofício.

III - Preclusão

Conforme exposto anteriormente, a Recorrente Alpha Trading protocolou petição juntando Laudo elaborado pela MM Assessoria Contábil Ltda. para comprovar tecnicamente que possuía capacidade financeira para realizar as operações sob análise, bem como a juntada de e-mail fornecido pelo Banco Bradesco, com finalidade de demonstrar que o cheque administrativo no valor de R\$ 3.300.000,00 por ela recebido em 13.12.2010, entendido pela fiscalização como adiantamento de recurso da empresa Azimut, não foi depositado e, sim devolvido a empresa Azimut, comprovando, tratar-se de uma garantia relacionada à efetivação das operações de importação.

Em sua petição, a Recorrente justifica a juntada tardia do e-mail obtido junto ao Banco Bradesco, informando que "*após diversas solicitações, consegui junto ao Banco Bradesco, o e-mail ora anexado, comprovando que o cheque administrativo no valor de R\$ 3.300.000,00 recebido pela Recorrente em 13/12/2010, que entendia a Recorrida ser uma prova de adiantamento de recurso recebido da AZIMUT do BRASIL, não foi depositado pela Recorrente*".

Entretanto, constata-se no documento carreado às fls. 2.961, que o único pedido realizado pela Recorrente Alpha Trading para obter as informações constante no e-mail, foi feito somente em 22.10.2015, após a propositura do recurso voluntário, impondo-se, a preclusão prevista no §4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72, já que a situação não se enquadra em nenhuma hipótese prevista nas letras do referido permissivo, senão vejamos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

O mesmo se diga ao Laudo carreado pela Recorrente Alpha Trading, tardiamente carreado aos autos.

Vale ressaltar, que todas as questões trazidas pela Recorrente em sua petição protocolado em 17.12.2015 foram citadas no relatório fiscal, inexistindo, assim, fato novo trazido aos autos.

Neste cenário, deixo de conhecer da petição e documentos carreados às fls. 2.938-2.962, por restar preclusa sua juntada a teor do §4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72.

IV - Recurso Voluntário

IV.1 - Questões preliminares

IV.1.a - Nulidade dos Lançamentos - vício formal e material arguidas pelas Recorrentes Super Yachts e Ilhas do Sul

Em síntese apertada, alegam as Recorrentes Super Yachts e Ilhas do Sul que o lançamento apresenta vício material e formal que afeta a forma e a estrutura normativa do ato no que diz respeito à constituição e ao conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, mais especificamente, restam violadas as regras esculpidas no §1º, do artigo 9º, do Decreto nº 70.235/72, bem como a estrutura de concretização da norma quanto ao aspecto pessoal da hipótese de incidência, nos termos do artigo 142, do CTN.

Segundo a Recorrente, o vício material diz respeito ao erro de sujeição passiva, sendo que o vício formal refere-se ao fato da fiscalização ter lavrado apenas um auto de infração para cobrança de duas penalidades, infringindo a regra do citado artigo 9º.

A premissa arguida pelas Recorrentes foi suscitada apenas em sede recursal, considerando que a decisão de piso, de ofício, decidiu por bem apartar a multa de perdimento da multa por cessão de nome nos seguintes termos:

Primeiramente cabe apartar dos autos, por vício formal, a multa de cessão de nome prevista do artigo 33 da Lei nº 11.488/0721, no valor de R\$ 1.359.123,36 (um milhão trezentos e cinquenta e nove mil cento e vinte e três reais e trinta e seis

centavos), tendo em vista não ter respeitado o comando do artigo 9º do Decreto 70.235/72.

Quando a fiscalização individualiza a pena de cessão de nome do artigo 33, caput, da Lei nº 11.488/2007, destacando nas páginas 2118 e 2119 do relatório fiscal, como se segue:

Observe-se, porém, que quanto a multa de que trata o art. artigo 33, caput, da Lei nº 11.488/2007, conforme já ressaltado no item 11, a responsabilidade é unicamente da AZIMUT.

Quanto às duas pessoas jurídicas beneficiadas com a ocultação, SUPER YACHTS e ILHAS DO SUL, não se aplica essa infração, pois a penalidade é aplicável à pessoa jurídica que ceder seu nome, conduta praticada somente pela AZIMUT DO BRASIL.

Não vejo a possibilidade de se incluir como parte da peça infracional, que atribui outra multa com responsabilidade a todos os solidários apresentados no auto de infração, multa exclusiva a apenas um dos responsáveis apresentados, até mesmo porque o pagamento apresentado por um dos solidários ao crédito lançado aproveitaria para os demais que não são sujeito passivo do crédito apurado, conforme CTN artigo 125, inciso I, *ipsis litteris*:

Decreto nº 70.235/72

Art. 9o A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

§ 1o Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

CTN

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

Não vejo como acolher a pretensão das Recorrentes Super Yachts e Ilhas Azul.

A uma, porque o procedimento adotado pela DRJ de apartar os processos não é causa de nenhuma nulidade prevista nos artigos 59 e 60, do Decreto nº 70.235/72, que assim disciplinam:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. [\(Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

E a duas, porque entendo inexistir erro de sujeição passiva, considerando que responsabilização pela infração da multa por cessão de nome foi atribuída pela fiscalização somente a Recorrente Alpha Trading, na qualidade de importadora e cedente do nome para realizar as operações, sendo que os demais sujeitos passivos respondem apenas pela exigência da multa prevista no artigo 23, dos §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976.

Assim, rejeito a preliminar suscitada pelas Recorrentes.

IV.1.b - Nulidade do presente Auto de Infração suscitada pela Recorrente Alpha Trading

A Recorrente Alpha Trading suscitou nulidade da decisão recorrida por manifesto cerceamento de defesa, considerando que não houve análise das preliminares de nulidade arguidas em sede impugnatória, quais sejam:

A) Dos erros formais e materiais

A.1 - Necessidade de haver autos distintos para cada contribuinte, conforme artigo 9º, §1º, do Decreto nº 70.235/72;

A.2 - não há menção nem conhecimento da existência de MPF autorizando a fiscalização, apresentação de documentos e de informações relativos à Alpha Trading S/A, especialmente tratando-se de revisão aduaneira, infringindo a Portaria SRF nº 6.087/85

B) Das provas emprestadas utilizadas na presente autuação

Para a Recorrente muitas informações e documentos foram fornecidos por terceiros (Azimut, Yachts e Ilhas do Sul) e não por ela, tratando de prova emprestada que viola o princípio constitucional do contrário e da ampla defesa.

Com exceção da matéria relativa a previsão do artigo 9º, §1º, do Decreto nº 70.235/72, a demais questões não foram analisadas pelo órgão julgador "a quo", acarretamento, ao meu ver, supressão de instância administrativa e cerceamento de defesa.

Além disso, a omissão quanto a análise de questões suscitadas na impugnação fere a determinação contida no artigo 31 daquele permissivo, a saber:

Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos

os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Contudo, aplica-se ao presente caso o regramento previsto no §3º, do artigo 59, do Decreto nº 70.235/72, que afasta a obrigação do julgador se pronunciar sobre questões preliminares quando decidir o mérito favoravelmente ao sujeito passivo.

Neste cenário, deixo de analisar o pedido formulado pela Recorrente.

IV.2 - Mérito

Em relação a imputação da penalidade tipificada no artigo no art. 23, § 1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, a Recorrente Azimut afirma, pelas razões apresentadas em seu recurso voluntário que: (i) não adiantou recursos à Alpha Trading, que pagou ao exportador com recursos próprios; (ii) realizou o pagamento à importadora sempre após a emissão das notas fiscais, como admitido pela própria fiscalização e não elidido pelo acórdão recorrido; (iii) adquiriu os bens encomendados e, posteriormente, os revendeu a adquirentes situados em território nacional, sendo que o fato de, em alguns casos, ter recebido adiantamento de seus clientes não descaracteriza a importação por encomenda; e (iv) tanto para importadora quanto para a Recorrente, os negócios justificavam-se do ponto de vista econômico, sobretudo por conta da possibilidade de utilização do incentivo fiscal no Estado de Santa Catarina.

A empresa Alpha Trading aduz que a fiscalização partiu de meros indícios para penalizá-la, posto que restou demonstrado nos autos sua capacidade financeira para custear as importações, possuía habilitação no SISCOMEX; não recebeu adiantamentos de recursos da Azimut e, do contrário nada provou a fiscalização; nunca houve intenção da importadora ocultar o real adquirente da mercadoria, sendo que sua relação sempre foi transparência com a encomendante Azimut, inexistindo qualquer relação com as empresas Super Yachts e Ilha do Sul, estas clientes da encomendante; foi a empresa Azimut que negociou diretamente com a exportadora, cabendo à esta apenas a obrigação de importar a mercadorias, não se cabendo lhe importar qualquer responsabilidade na alteração do valor do produto; que recolheu os tributos incidentes na operação com base nos valores negociados pela Azimut, não havendo que se falar em recolhimento a menor.

Por sua vez, as empresas Super Yachts e Ilha do Sul alegam inexistir dano ao erário, este entendimento como aquele vinculado à sonegação tributária; que recolheram as contribuições de PIS/COFINS em valores superiores ao efetivamente devido, acarretando aumento inconstitucional da base de cálculo; diz que não houve quebra da cadeia do IPI, posto que os barcos importados já estão prontos para revenda, inexistindo qualquer industrialização à ser realizada e que descabe a cobrança da diferença de IPI sobre simples operação com produtos industrializados; tece comentários sobre o benefício do ICMS concedido pelo Estado de Santa Catarina; e que não houve adiantamentos financeiros, tampouco fraude nas operações.

Para contextualização dos fatos, importante pontuar as três modalidades de importação previstas na legislação:

- Importação direta, nos termos do Decreto Lei nº 37/66 e da Instrução Normativa SRF nº 680/2006. O destinatário da mercadoria importada é o próprio importador, para, posteriormente, revendê-la ou para consumo próprio. A revenda tratada aqui é uma venda

pulverizada e/ou sem um destinatário pré-determinado, ou seja, sem um comprador do bem importado definido antes da data do registro da Declaração de Importação.

- Importação por “conta e ordem”, nos termos dos arts. 80 e 81 da Medida Provisória nº 2.158/01-35 e da Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002. O destinatário da mercadoria importada é o adquirente e é dele que provém os recursos para a aquisição dos bens no mercado externo.

A Lei 10.637/02 aponta, em seu artigo 27, a presunção de operação por conta e ordem quando esta for realizada mediante recurso de terceiros, como se vê:

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

- Importação por encomenda – tratada no artigo 11 da Lei 11.281/06, abaixo reproduzido, e conforme a Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006. O destinatário da mercadoria importada é o encomendante, por qualquer espécie de avença firmada antes da importação, porém, os recursos utilizados são do próprio importador, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior.

Lei nº 11.281/2006

Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

§1º A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e

II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

§2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do §1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§3º Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

A pessoa jurídica que pretender importar deve se enquadrar necessariamente em uma dessas três modalidades, com a adoção dos respectivos procedimentos, previstos nas instruções normativas acima citadas, para a adequada identificação do adquirente ou do encomendante.

Ou seja, se o destinatário de bem importado já é conhecido no momento do registro da respectiva Declaração de Importação, deve ser necessariamente informado aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros - na forma da IN SRF nº 225/02 para a modalidade de Importação por “conta e ordem” e da IN SRF nº 634/2006 para a modalidade de Importação por “encomenda”.

Portanto, o interessado na importação - o efetivo adquirente - deve ser identificado perante os órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros, sob o risco de restar configurada a infração ora caracterizada e conseqüente penalização devido à ocultação do verdadeiro adquirente das mercadorias importadas.

No presente caso, o auto de infração foi lavrado para exigência decorrente de infrações cometidas prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976:

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

[...]

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

A pena prevista para as infrações acima descritas é o perdimento das mercadorias importadas, conforme parágrafo 1º do artigo 23, do Decreto-lei nº 1.455/1976, assim disposto:

§1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

Em razão de parte das mercadorias importadas terem sido consumidas ou revendidas no mercado interno, a fiscalização lavrou auto de infração para exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro das mesmas, conforme determinado no parágrafo 3º do mesmo artigo 23, do Decreto-lei nº 1.455/1976, nos seguintes termos, *in verbis*:

§3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010)

Assim, a autuação consiste na constatação da ocorrência de ocultação do real adquirente da mercadoria mediante simulação na importação. Em resumo, a fiscalização acusa que a importadora (Alpha) não realizou a importações com recursos próprios, tendo recebido adiantamentos da empresa encomendante (Azimut) que, figurou nessa operação apenas como ponte para transferência dos numerários dos reais adquirentes dos bens, as empresas Super Yachts e Ilhas dos Sul.

Pois bem.

Analisando o relatório fiscal, constata-se que a fiscalização trouxe diversas informações sobre a importadora Alpha Trading, dentre as quais destaco as seguintes: (i) a

matriz e filiais estão ativas; (ii) o volume de importação sempre foi pífio, com exceção do ano de 2010; (iii) houve aumento desproporcional e não explicado pela Recorrente Alpha; (iv) não possuía empregados em algumas filiais; (v) seu ativo imobilizado no ano de 2010 é de R\$ 3.078,43; (vi) a Recorrente tem por acionista a empresa Columbia Trading; e (vii) ambas empresas realizaram diversas importações em parceria.

Não houve apuração de inexistência de capacidade financeira para a importadora Alpha Trading custear a importações, o mesmo se diga em relação a empresa Azimut.

Por outro lado, a fiscalização aponta, com exceção das operações envolvendo as DI's excluídas do lançamento pelo órgão "a quo", que os recursos empregados nas demais operações foram supostamente adiantados pela encomendante Azimut para pagamento de tributos e contribuições, senão vejamos:

Conforme se extrai do referido fluxo, os primeiros pagamentos foram efetuados em 26/10/2010 com recursos da própria ALPHA²⁶. Em 25 e 26/11/2010 ocorreram os pagamentos de tributos e contribuições, inclusive ICMS, das DI's registradas em 25/11/2010. Naquele momento, os desembolsos já efetuados somavam R\$ 2,3 milhões. No dia 30/11/2010, há o registro de cinco novas DI's, gerando um desembolso de aproximadamente R\$ 2 milhões. Nessa mesma data, porém, a AZIMUT DO BRASIL passou a enviar recursos para fazer frente às despesas. **Foram quase R\$ 2,4 milhões nesse dia, supostamente relativos ao pagamento parcial das mercadorias relativas as três primeiras DI's cujas NFs de venda foram emitidas no dia anterior (29/11). Porém, os valores enviados não correspondem aos das duplicatas constantes nas NFs de venda, ou seja, o recurso foi enviado e contabilmente procedeu-se a um "ACERTO" de valores por meio de rateio como forma de justificar os ingressos.** No dia seguinte, 01/12, há novos desembolsos de R\$ 950 mil, enquanto a conta da ALPHA TRADING vai SENDO ABASTECIDA pela AZIMUT DO BRASIL com recursos para supostamente promover os pagamentos parciais de mercadorias já desembaraçadas e revendidas, mas OS VALORES ENVOLVIDOS JAMAIS FECHAM com os efetivamente e documentalmente devidos.

Adicionalmente ao que foi esclarecido anteriormente, a fiscalização informou que o pagamento da mercadorias sempre ocorreu após o desembaraço, ou seja, os adiantamentos, em tese se referiam ao pagamento dos tributos e contribuições.

Ao meu ver, não restou claro ter havido adiantamentos por parte da Azimut à importadora Alpha Trading, pois a suposição da fiscalização, além de referir-se as DI's cuja origem dos recursos foi devidamente demonstrada, não comprova haver de fato adiantamentos para custear as outras importações.

Veja, para este relator faltou a vinculação do valor transferido à conta bancária da importadora à título de adiantamento com a efetiva demonstração do emprego desse recurso para custear as despesas dos tributos e contribuições relativas as importações.

Especificamente em relação ao adiantamento de R\$ 3.300.000,00, realizado em 13.12.2010 para custear as despesas relativas as importações da DI nº 10/2249386-0, desembaraçada em 17.12.2010, verifica-se que a fiscalização supostamente entendeu que o montante transitou na conta da importadora, baseando, para tanto, de informações registradas na contabilidade da empresa Azimut, senão vejamos:

Conforme escrituração contábil da AZIMUT, em 13/12/2010 foi efetuado adiantamento para a ALPHA TRADING no montante de R\$ 3.300.000,00 a partir do Banco Bradesco (fl. 1935). Em 22/12/2010 há outro lançamento indicando o ingresso do mesmo montante de R\$ 3.300.000,00 na conta do Banco Bradesco e no histórico do lançamento consta: “Valor ref. estorno cheque administrativo em garantia ALPHA TRADING iate Azimut 58/263” (fl. 1940). A referência 58/263 (número do casco) se refere à DI nº 10/22493860, registrada em 16/12/2010, após o envio do adiantamento. **TAL ADIANTAMENTO NÃO FOI CONTABILIZADO PELA ALPHA TRADING.** Intimada a apresentar documentação comprobatória dos lançamentos efetuados na conta “Adiantamento a Fornecedores” a AZIMUT DO BRASIL apresentou cópia do cheque administrativo que teria sido devolvido (fl. 585) no valor de R\$ 3.300.000,00. **O referido cheque foi emitido pelo Banco Bradesco, agência de Blumenau, NOMINAL A ALPHA TRADING. Não há qualquer indicação de seu cancelamento ou inutilização. Além disso, no extrato de conta corrente da AZIMUT junto ao mesmo Banco Bradesco consta a emissão do cheque em 13/12/2010, acrescido da tarifa bancária (fl. 482).**

Porém, em 22/12/2010, data do suposto depósito na conta corrente da AZIMUT no valor de R\$ 3.300.000,00 com histórico “Transferência entre agências dinheiro o próprio favorecido”. Diante disso, conclui-se que nessa data ocorreu ingresso de recursos na conta corrente de origem não identificada, inclusive porque a agência do Bradesco na qual a AZIMUT tem conta é a mesma que emitiu o cheque administrativo (Blumenau/SC agência 2656), logo, não caberia uma transferência entre agências efetuada pela própria AZIMUT. Ademais, a AZIMUT teria que demonstrar donde provieram os recursos em espécie, mas não há contabilização do desembolso desse recursos. Assim, foi considerado, no fluxo, o adiantamento de R\$ 3.300.000,00 à ALPHA TRADING em 13/12/2010.

No que diz respeito a acusação, a Recorrente assim se defendeu: *“Ocorre que, tal valor se refere a cheque administrativo apresentado pela AZIMUT à ALPHA visando a garantia do processo de Compra Venda de Mercadoria Importada por Encomenda da Embarcação Azimut 58/263, nº de série ITAZI58263G010, conforme documentação anexa (cópia do cheque e protocolo de entrega do cheque DOC. 5). Ressalta-se que referido cheque não foi depositado pela Alpha e, após a efetivação da operação de importação, foi devolvido à AZIMUT, inexistindo entrada de recursos de forma antecipada (adiantamento antes da venda) na Alpha”.*

Mais uma vez entendo que a fiscalização não comprovou ter havido adiantamento de recursos por parte da Azimut. Isto porque, não foi identificado na conta da importadora Alpha Trading nenhum valor de R\$ 3.300.000,00 depositado em 13.12.2010. Se a fiscalização considerou o registro contábil da empresa Azimut para supor que houve transferência de numerário, deveria demonstrar que o estorno registrado não merecia fé e, que de fato houve transferência bancária.

Nestes termos, entendo que não restou demonstrado por parte da fiscalização ter havido adiantamentos entre as empresas Alpha Trading e Azimut, inexistindo, ao meu ver, irregularidade nas operações ocorridas entre as referidas empresas.

Da mesma forma, entendo que os adiantamentos e os negócios realizados entre a empresa Azimut e as empresas Super Yachts e Ilha do Sul merecem ser desconsiderados, pois não vejo que estas últimas devem figurar como reais adquirentes das mercadorias.

Com efeito, a fiscalização não conseguiu demonstrar que a participação da empresa Azimut serviu apenas como ponte para trânsito do dinheiro envolvido na aquisição dos produtos importados. Isto porque, ao que parece a empresa Azimut possui capacidade financeira e autonomia para gerir seus negócios, sendo esta, inclusive representante da exportadora no Brasil, fato que ao meu ver, a qualifica para realizar negócios no mercado interno.

Soma-se à isso, que também não houve vinculação entre o valor recebido pela Azimut das empresas Super Yachts e Ilha do Sul, com os valores supostamente adiantados pela Azimut à importadora Alpha, demonstrando inexistir correlação entre as operações.

Aliás, considerando a peculiaridade da operação que envolve importação de navios, é totalmente aceitável do vendedor no mercado interno especule a venda no produto para obter potenciais compradores, para somente após a sinalização positiva de eventuais interessados, proceda com a importação dos bens, sem que isso acarrete ocultação do real adquirente das mercadorias.

No sentido, cito a decisão proferida nos autos do PA nº 11128.724943/2012-53 (acórdão 3301-003.630), que entendeu ser perfeitamente lícito, dentro do espectro de gestão empresarial da empresa importadora, a realização de suas importações mediante prévia encomenda ou expectativa de demanda, a saber:

Ementa(s)

*Assunto: Normas de Administração Tributária
Período de apuração: 29/10/2007 a 11/01/2008
PRESUNÇÃO LEGAL. ADQUIRENTE. ANTECIPAÇÃO DE RECURSOS.
IMPORTAÇÃO POR SUA CONTA E ORDEM. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA.
ÔNUS DA PROVA.
Não é próprio inferir que o adiantamento de recursos pelo adquirente de mercadoria de origem estrangeira, por si só, seja suficiente a caracterizar a conclusão presuntiva prevista no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002. Apenas o recurso utilizado na realização da operação de comércio exterior tem o condão de vincular aquele que o dotou para efeito da sujeição passiva introduzida pelos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.
ILÍCITO. OCULTAÇÃO. CONFIGURAÇÃO. IMPRESCINDÍVEL
CONFIGURAÇÃO DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO NOS ATOS E NEGÓCIOS
JURÍDICOS CONSTITUTIVOS DA SUJEIÇÃO PASSIVA.
Para que se configure o ilícito de ocultação previsto no art. 23, V, do DI nº 1.455, de 1976, há que se caracterizar, de forma inequívoca e por farta instrução probatória, a fraude ou simulação com vistas a dissimular, alterar ou excluir os atos ou negócios jurídicos constitutivos da sujeição passiva ou da posição de responsável pela importação, não se prestando a tal fito a simples caracterização do não atendimento dos requisitos e condições estabelecidos para a intermediação do despacho aduaneiro, quer por conta e ordem de terceiro ou por encomenda predeterminada, e sua consequente inexatidão ou incorreção nas informações prestadas ao Fisco por ocasião do registro de importação.
MERCADORIA IMPORTADA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM.
IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. INFORMAÇÃO OMITIDA OU PRESTADA DE FORMA INEXATA OU INCOMPLETA. MULTA DO REGULAMENTO ADUANEIRO.*

Na importação por conta e ordem ou por encomenda, verificando-se que as informações administrativo-tributárias, cambiais ou comerciais estabelecidas nas Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, ou Instrução Normativa

SRF nº 634, de 24 de março de 2006, foram omitidas ou prestadas de forma inexata ou incompleta, mas não ficando configurado o dolo, pela ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, deverá ser aplicada de forma objetiva a multa prevista no inciso III do art. 711 do Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009

- Regulamento Aduaneiro.

MERCADORIA IMPORTADA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. Na importação por conta e ordem ou por encomenda, o descumprimento das exigências estabelecidas nas Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, ou Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006, somente caracterizará o dano ao erário de que trata o inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, que enseja a aplicação da pena de perdimento, na forma do parágrafo 1º do mesmo dispositivo, se ficar configurado o dolo na conduta do infrator pela ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação. IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA. REVENDA A DISTRIBUIDOR OU CONSUMIDOR FINAL.

A pessoa jurídica ao praticar todos os atos de comércio internacional com independência e seus próprios recursos, sendo o único responsável pela fase comercial, logística de transporte, desembaraço, pagamento de tributos, arcando com a contabilização e revenda das mercadorias nacionalizadas a distribuidor interno ou consumidor final, assumindo todos os ônus e riscos à operação de importação, está praticando ato de comércio de compra e venda, independentemente do repasse direto e imediato das mercadorias por ocasião de sua nacionalização, não se configurando a encomenda prevista na Instrução Normativa SRF nº 634, de 2006. SUJEIÇÃO PASSIVA. ADQUIRENTE DE MERCADORIA IMPORTADA POR SUA CONTA E ORDEM E ENCOMENDANTE PREDETERMINADO DE MERCADORIA DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. REQUISITOS. A interveniência do adquirente de mercadoria de procedência estrangeira na execução de sua importação é requisito imprescindível a sua sujeição passiva quantos aos impostos e infrações incidentes na importação, quer na figura de adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, quer por intermédio de pessoa jurídica importadora ou encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora, na forma prevista no art. 32, parágrafo único, alíneas 'c' e 'd', e art. 95, incisos V e VI, do Dl nº 37, de 1966. IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES POR CONTA PRÓPRIA. ESPECTRO LEGAL DE GESTÃO EMPRESARIAL. IMPORTAÇÃO MEDIANTE PRÉVIA ENCOMENDA OU EXPECTATIVA DE DEMANDA. CONDIÇÃO.

É perfeitamente lícito, então, dentro do espectro de gestão empresarial da empresa importadora, a realização de suas importações mediante prévia encomenda ou expectativa de demanda, com o conseqüente repasse direto ou imediato das mercadorias por ocasião de sua nacionalização, sem que tal prática lhe descaracterize a realização das importações por conta própria, impute a condição de responsável tributária aos adquirentes das mercadorias, ou mesmo caracterize o ilícito previsto no art. 23, V, do Dl nº 1.455/76, desde que a empresa importadora intervenha de forma exclusiva nos atos de execução da importação, sem qualquer participação dos adquirentes das mercadorias. ILÍCITO. OCULTAÇÃO. EVIDÊNCIA. REPASSE DIRETO E IMEDIATO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA. Quando se tenta caracterizar o ilícito de ocultação pelo repasse direto e/ou imediato das mercadorias por ocasião de sua nacionalização, ou utilizá-lo como elemento indiciário para tal, há que se ter muito bem caracterizado, mesmo que por

outros elementos indiciários, o envolvimento, participação ou interveniência do adquirente das mercadorias nos atos de execução da importação, sem o que, a evidência se mostra insuficiente à conclusão pretendida, por não restar caracterizada a sujeição passiva objeto da ocultação, cabendo à autoridade fiscal demonstrá-la.

AUSÊNCIA DE ESTRUTURA PARA ARMAZENAMENTO DE MERCADORIAS. ASPECTO IMPRÓPRIO A AFERIR INCOMPATIBILIDADE DO MONTANTE DE IMPORTAÇÕES REALIZADAS POR CONTA PRÓPRIA.

A ausência de estrutura apta para o armazenamento dos bens é aspecto impróprio a caracterizar por si só a incapacidade do importador na realização da operação por conta própria, vez que esta poderá ser realizada para atender prévia demanda no mercado interno, com repasse direto e imediato da mercadoria importada a seu adquirente, com dispensa de estrutura própria para movimentação e armazenamento dos bens à espera de sua revenda, por mais que tal modelo operacional possa indicar indícios do envolvimento do adquirente na operação de importação dos bens, cabendo ao fisco apurá-los.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA EMPRESTADA. CONCLUSÕES OBTIDAS DO PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DE SUA DEMONSTRAÇÃO PARA EFEITO DE IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE.

Com relação ao uso de provas emprestadas para instrução do lançamento fiscal, o que se admite é o uso de documentos e provas colhidos em outro regular procedimento fiscal, e não o empréstimo, unicamente, das conclusões daquele procedimento. Dessa forma, ainda que os autos tivessem sido instruídos com as provas citadas, haveria a fiscalização que analisá-las e demonstrar a caracterização das irregularidades que determinou o cometimento da infração e consequente imposição da penalidade lançada.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. SIMPLES COMPILAÇÃO DAS CONCLUSÕES DE PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA PROBATÓRIA.

O Decreto 70.235/1972 dispõe que o auto de infração deve conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal (artigo 10, incisos III e IV), bem como ser instruído com todos os “termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito” (artigo 9º, caput). É ônus da autoridade fiscal apresentar as provas dos fatos constituintes do direito da Fazenda — no caso presente, prova de que a empresa autuada cedeu o nome para importações de terceiros. O lançamento decorre apenas de síntese das conclusões de procedimento fiscal citada na “descrição dos fatos”. Supõe-se que tais conclusões devam estar assentadas em fatos e provas produzidas no procedimento levado a efeito nos termos da IN SRF 228/2002. No entanto, o auditor-fiscal deixou de consignar os fundamentos fático-probatórios da infração imputada no auto de infração.

PROVA INDICIÁRIA. JUÍZO DE INFERÊNCIA.

Para que o juízo de inferência resulte em verdade convincente é necessário que a base indiciária, plenamente reconhecida mediante prova direta, seja constituída por uma pluralidade de indícios, inter-relacionados, de modo a que se reforcem mutuamente, que não percam força creditória pela presença de outros possíveis contra indícios que neutralizem a sua eficácia probatória, e que a argumentação sobre que assente a conclusão probatória resulte inteiramente razoável em face de critérios lógicos do discernimento humano.
Recurso de Ofício Negado
Crédito Tributário Exonerado

Neste cenário, resta prejudicado à análise das demais questões suscitadas pelas Recorrentes.

Processo nº 10909.720905/2013-52
Acórdão n.º **3302-006.907**

S3-C3T2
Fl. 3.010

V - Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e, dar provimento aos recursos voluntários.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo