



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

**Processo n°** 12466.723912/2011-26  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-003.072 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de fevereiro de 2016  
**Matéria** Multa Aduaneira  
**Recorrente** GEMAX TRADING COMPANY S/A E EASY SERVIÇOS E COMÉRCIO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA E THINNETWORKS PRODUTOS DE INFORMÁTICA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 21/11/2006 a 21/11/2006

Ementa:

DECADÊNCIA. PENALIDADE ADUANEIRA.

Em matéria aduaneira, o direito de impor penalidade se extingue no prazo de cinco anos a contar da data da infração, conforme estabelece o artigo 139 do Decreto-Lei no 37/1966.

MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O MPF é instrumento de controle administrativo e eventual irregularidade em sua emissão não tem o condão de trazer nulidade ao lançamento.

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a decadência do crédito tributário constituído.

*(assinado digitalmente)*

**Ricardo Paulo Rosa**  
Presidente

*(assinado digitalmente)*

**Paulo Guilherme Déroulède**

Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (Presidente), Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Walker Araújo, Jose Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Paulo Guilherme Déroulède, Lenisa Rodrigues Prado.

**Relatório**

Trata o presente de Auto de Infração para aplicação da multa substitutiva de pena de perdimento, pela prática de ocultação do real adquirente mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta na importação, definidas como dano ao erário, lavrado em face de GEMAX TRADING COMPANY S/A como importador e interposta pessoa, de EASY SERVIÇOS E COMÉRCIO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA, como interposta pessoa e de THINNETWORKS PRODUTOS DE INFORMÁTICA LTDA, como real adquirente.

A GEMAX registrou declarações de importação - DI - na modalidade direta (por sua própria conta e ordem) no período de 2005 a 2006. Inicialmente, foi aberto procedimento especial de controle aduaneiro sobre as referidas cargas com base na IN SRF nº 206/2002, no qual foi constatada a importação de equipamentos e aparelhos usados para fins de análises e diagnósticos laboratoriais, cujo licenciamento era vedado, e a falta de capacidade econômico-financeira para promover importações diretas.

Paralelamente, foi dado início à revisão de habilitação no comércio exterior com base no artigo 21 da IN SRF 650/2002, tendo a GEMAX não apresentado documentos que demonstrassem a origem e aplicação dos recursos financeiros, razão pela qual foi instaurado o procedimento previsto na IN SRF 228/2002, de acordo com o §3º do artigo 21 da IN SRF nº 650/2006.

Em procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas, previsto na IN SRF 228/2002, apurou-se que de janeiro de 2005 a outubro de 2006, a GEMAX registrava importações por conta própria, mas que eram realizadas com recursos de terceiros.

A partir de outubro de 2006 a março de 2007, passou a registrar importações por encomenda de EASY, que também seria interposta pessoa de terceiros reais adquirentes, os quais repassariam os recursos à EASY e esta à GEMAX, após a nacionalização das mercadorias.

Nesta segunda fase, afirma a fiscalização que a GEMAX continuava dependente dos recursos antecipados, repassados via EASY, mas contabilizados de forma não individualizada, não os vinculando a cada DI, de forma a dificultar o rastreamento dos recursos empregados nas importações.

A conclusão do procedimento fiscal levou a autuações por interposição fraudulenta, na maior parte com identificação dos reais adquirentes e, relativamente à EASY,

por presunção do §2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 e, em dois casos, com identificação dos reais adquirentes.

Neste processo, especificamente, a acusação fiscal foi de ocultação do real adquirente - THINNETWORKS - mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, na DI registrada em 21/11/2006, na modalidade "por encomenda", em razão do seguinte:

1. A GEMAX não possuía capacidade financeira e econômica para fazer frente ao volume de importações por ela transacionado devido a:

a. movimentação em torno de R\$ 30.000.000,00 de 2005 a 2007, para capital social da ordem de R\$ 50.000,00 (aumentados para R\$ 400.000,00 no quarto trimestre de 2006, decorrentes de lucros acumulados);

b. aumento de capital social por reavaliação de bens, adquiridos por R\$ 45 mil e reavaliados para R\$ 2.774.000, em datas próximas, não havendo qualquer aumento de disponibilidade financeira;

b. lucro líquido auferido no período foi em torno de R\$ 980.000,00, muito inferior ao volume transacionado;

c. Inexistência de quaisquer empréstimos e financiamentos tomadas de terceiros, conforme confirmados pela recorrente, sendo que os valores repassados pelo FUNDAP foram em datas pontuais e discrepantes aos das operações de importação;

2. A operação somente pode ser viabilizada mediante adiantamento de caixa recebido da THINNETWORKS para liquidação de contratos de câmbio e pagamentos dos tributos pagos no registro da DI, configurando a aplicação do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002;

3. Por várias vezes, a emissão das notas fiscais de venda era realizada no mesmo dia da emissão das notas fiscais de entrada, revelando giro imediato do estoque, indicando a encomenda da mercadoria;

4. A GEMAX é uma empresa de pequeno porte que atua, basicamente, como prestadora de serviços de comércio exterior, incluindo logística e financeiros, conforme informação colhida no próprio *site* da empresa, que jamais importa com ânimo próprio, mas por conta e ordem ou por encomenda;

5. As vantagens financeiras oferecidas pela GEMAX em seu *site* se coadunam com os objetivos pretendidos com a prática da ocultação do real adquirente: ausência de agregação de margem de lucro, implicando redução de carga tributária, redução de 33,3% no ICMS, com menor alavancagem dos tributos subsequentes (PIS, Cofins, ICMS), menor alavancagem do IPI, com recolhimento feito pela GEMAX sobre o custo da mercadoria e não sobre o preço de venda ao consumidor final.

6. Todas as vendas eram realizadas pelo custo das mercadorias pagas ao exportador, acrescido dos tributos pagos na importação e nacionalização e incidentes na venda ao mercado interno;

7. Todo o lucro obtido pela GEMAX decorre do FUNDAP que consiste em diferimento no pagamento do ICMS incidente na importação, financiamento de longo prazo de cerca de 70% do ICMS recolhido, com juros fixos a 1% a.a., com carência de 5 anos e mais 20 anos para amortização e realização de leilões de recompra de dívida, com existência de liquidação de contratos, por 10 a 15% do saldo devedor, em média;

8. O contrato particular firmado entre a GEMAX e a EASY é de prestação de serviço de importação por conta e ordem da EASY;

9. A EASY não possui capacidade financeira para arcar com os custos das importações no período do 2º trimestre de 2006 ao 4º trimestre de 2007, pois seu capital social e patrimônio líquido são de R\$ 5.000,00 para um volume de importações de R\$ 7.000.000,00. Intimada, a EASY deixou de atender integralmente às intimações, especialmente quanto à comprovação da origem e aplicação dos recursos;

10. Não foram localizados empréstimos ou financiamentos tomados pela EASY;

11. A EASY não apresentou os livros de escrituração contábil e fiscal e demais documentos e esclarecimentos que pudessem demonstrar a origem, a disponibilidade e a aplicação dos recursos.

12. De maio a outubro de 2006, A GEMAX realizava formalmente importações diretas, com revenda à EASY, mas com recursos adiantados de terceiros diretamente à GEMAX, embora constasse a EASY como destinatária das mercadorias. A partir de outubro de 2006, a EASY passou a constar como encomendante, porém se comportando, na realidade, como uma segunda interposição, recebendo adiantamentos que eram repassados à GEMAX;

13. Vários destes adquirentes estavam comercializando diretamente com a GEMAX, e passaram a ser destinatários de revenda da EASY, após sua inserção como encomendante, conforme telas da DIPJ constantes no relatório fiscal;

14. A THINNETWORKS informou ter repassado à GEMAX o recurso financeiro necessário para liquidação de câmbio, e-fls 235 a 242.

15. A ocultação da THINNETWORKS propiciaria: sua não equiparação a industrial para evitar a incidência de IPI, diminuir suas receitas nas operações de revenda, diminuindo a base de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e ICMS), usufruir indiretamente dos benefícios do FUNDAP (incentivo fiscal no âmbito do ICMS no Espírito Santo); não se submeter aos procedimentos de habilitação no comércio exterior (IN SRF 650/2006), fugir ao controle quanto à avaliação de risco (parametrização), em função do perfil histórico e cadastral;

Ao final foi elaborada representação fiscal para fins penais.

Em impugnação, a GEMAX pediu:

*"a1) restou comprovado que a Impugnante tinha origem de recursos para suas operações, decorrente de receita financeira líquida de 5,8% (FUNDAP) mais lucro operacional médio de 3% e que o capital social das S.A. não guarda relação direta com a origem dos recursos utilizados no comércio exterior;*

a2) Também porque a Receita não comprovou que houve adiantamentos por parte do destinatário em relação a DI [...], restou comprovado que a Impugnante tinha origem para a operação, decorrente de receita financeira líquida de 5,8% mais lucro operacional médio de 3%;

a3) Também porque os valores depositados na conta da impugnante foram posteriores ao registro da DI e, conseqüentemente, após a contratação com o exportador e o embarque dos bens, não podendo ser considerados "adiantamentos";

a4) Também pela impossibilidade de se estender as "impressões" de procedimento especial de fiscalização da IN 228/02 a todas as importações do contribuinte, nos termos do ACÓRDÃO Nº 17-38398 de 23 de Fevereiro de 2010, do ACÓRDÃO Nº 17-35664 de 20 de Outubro de 2009, do ACÓRDÃO Nº 07-15421 de 13 de Março de 2009 e do ACÓRDÃO Nº 07-15356 de 06 de Março de 2009 e 17- 52.140, de 07 de Julho de 2011 (

a5) Também porque o artigo 27 da Lei n.º 10.637/2002 prevê uma presunção relativa da ocorrência de importação por conta e ordem quando a operação de comércio exterior for realizada mediante utilização de recursos de terceiro, presunção esta que restou afastada, haja vista que:

> o Fisco não afastou a declaração e comprovação do importador de que obteve financiamento para gerir suas atividades no período em que foram realizadas as importações objeto dos autos, nos termos do Acórdão nº 07-21519, de 15/10/2010, da e. 2ª Turma desta e. DRJ e,

> restou comprovado que a Impugnante foi a responsável por todas as tratativas com o exportador, figurando, inclusive, nos documentos que acobertaram a operação, não tendo sido produzida qualquer prova apta a afastar a veracidade de tais informações, nos termos dos Acórdãos 17-52151, de 07 de julho de 2011 e 17-52.140;

a6) Também porque a operação foi feita na modalidade por encomenda, aplicando-se, em conseqüência, o disposto no artigo 417, 418 e 483 do Código Civil c/c artigo 313 do RIPI, bem como o disposto no ACÓRDÃO Nº 07-21519 de 15 de Outubro de 2010 e na Solução de Consulta Nº 5 de 07 de Janeiro de 2010, razão pela qual pequenos adiantamentos não são suficientes para afastar tal modalidade, mormente se comprovada que a importadora obteve financiamento para gerir suas atividades;

a7) Também porque a pena aplicável seria multa diversa (art. 33 da lei nº 11.488/2007), nos termos da Orientação COANA/COFIA/DIFIA e consoante Acórdãos DRJ no S 17- 25849, de 17/06/2008, e 17- 26798, de 13/08/2008.

b) Sucessivamente ao pedido (a) acima, ANULE o lançamento do crédito objeto do auto de infração, por impedimento do AFRF,

*nos termos da Portaria RFB nº 11.371/2007, artigos 2º c/c 12 c/c 14 e 15, parágrafo único), nos termos do Acórdão nº 302-37.093, do 3º Conselho de Contribuintes );*

*Também porque o Auto de Infração não descreve as supostas irregularidades praticadas em todas as DIS mencionadas nos autos, violando o disposto no artigo 10, inciso III e no artigo 59, ambos do Decreto nº 70.235/72 [...]*

*Também porque não foi permitido o acesso aos autos do procedimento, assim como todos os livros fiscais permanecem em posse do AFRFB atuante;*

*c) Sucessivamente ao pedido (b) acima, reconheça a decadência do lançamento em relação às DI's, todas registradas há mais de 5 anos;*

*c) Sucessivamente ao pedido (b) supra, que DEVOLVA o prazo para impugnação do presente auto de infração, a ser contado a partir da data em que a requerente receber de volta todos os seus livros e documentos fiscais, ora em poder da Administração (conforme itens 24/30 e docs. 02 e 03), baixando o feito em diligência solicitando esclarecimentos e/documentos à Impugnante para posterior análise desta impugnação, nos termos do artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72, considerando-se em especial o cerceamento do direito de defesa e a impossibilidade de juntar os livros contábeis como prova documental, por estarem de posse do fiscal atuante.*

Por seu turno, a EASY impugnou o lançamento alegando o abaixo, conforme trecho do relatório do acórdão recorrido:

*(i) Ocorreu a decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário cobrado por meio do auto de infração em julgamento, conforme art. 139 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.*

*(ii) O direito de defesa do impugnante foi atacado, posto que várias peças da autuação não foram disponibilizadas no prazo para impugnação.*

*(iii) O lançamento é nulo, pois inexistente Mandado de Procedimento Fiscal em face do impugnante.*

*(iv) A GEMAX, como reconhecido e declarado pelo Auditor Fiscal, é uma empresa importadora constituída em 13 de junho de 2001 e radicada no Espírito Santo (ES), beneficiária do FUNDAP, possui localização certa, seus sócios formais puderam ser identificados ao se apresentarem à fiscalização, mantém escrituração contábil de todas as suas operações e os documentos que a dão suporte, bem como cumpre todas as suas obrigações tributárias principais e apresenta suas declarações regularmente à RFB.*

*(v) A importadora é reconhecida no mercado por proceder à operações de importação e revenda de mercadorias para clientes*

*durante anos, sempre emitindo a documentação hábil para suportá-las. Outrossim, pelo que se pode constatar do relatório da fiscalização, nunca deixou de informar à Receita Federal do Brasil suas operações de importação e de revenda de mercadorias, o que demonstra sua boa fé.*

*(vi) No caso da EASY, se os fatos que consubstanciam as operações de importação por encomenda e venda de mercadorias merecem qualificação jurídica diversa, a determinar a aplicação de regime jurídico desconsiderado pelo impugnante, não pode a fiscalização acusá-lo de fraude, sem provar o dolo, aplicando, em conseqüência, multa que apenas pune aqueles que agem comprovadamente de má fé.*

*(vii) Resta claro que a fiscalização não comprovou que a importadora não tinha capacidade financeira para gerir seus negócios. O conceito de capital de giro não é construído com base no capital social ou no lucro da empresa, mas sim com suporte na idéia de ciclo operacional e financeiro.*

*(viii) Os demais motivos listados pela autoridade fiscal não comprovam a alegada interposição fraudulenta, a justificar a multa aplicada.*

*(ix) A motivação do auto de infração, no que se refere à sujeição passiva, é incongruente, a causar a nulidade do ato.*

Em 16/01/2012, foi lavrado Termo de Ocorrência, no qual restou consignado a tentativa de devolução integral dos documentos e livros contábeis e fiscais à Sra. Maria Emília de Almeida e Souza, sócia e responsável pela GEMAX, que recebeu pessoalmente o Sr. Renato Felz de Oliveira, motorista da Alfândega do Porto de Vitória/ES, mas se recusou a receber a documentação após contato telefônico com terceiro, ficando voluntariamente com uma via do Termo de Devolução.

A responsável solidária THINNETWORKS não apresentou impugnação, tendo sido declarada revel, conforme termo de e-fl. 371.

A Vigésima Quarta Turma da DRJ/SP1 em São Paulo proferiu o Acórdão nº 16-52.410, cuja ementa transcreve-se:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II*

*Ano-calendário: 2006*

*Descumprimento das normas relativas à importação por conta e ordem de terceiros. Dano ao Erário. Pena de perdimento. Multa substitutiva.*

*Restando comprovada na Declaração de Importação a ausência de informação sobre a real adquirente da carga importada, adicionada à falta de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, além da presença de recursos de terceiros na operação, incontroverso o entendimento da fiscalização de ocorrência da infração prevista pelo Artigo 23, Inciso V, do Decreto-lei 1.455/76, considerada dano ao*

*Erário, punida com a pena de perdimento das mercadorias, nos termos do § 1.º, do mesmo Artigo, ou, no caso destas não serem localizadas ou terem sido consumidas, com a multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro.*

*Processo administrativo fiscal. Intempestividade.*

*É facultado ao sujeito passivo, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência do auto de infração, apresentar impugnação contra o lançamento tributário. Expirado tal prazo, a reclamação administrativa será considerada intempestiva e não será conhecida. Eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário, nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade como preliminar da impugnação, de acordo com o disposto no Ato Declaratório Normativo SRF COSIT n.º 15, de 12/07/96, e Artigos 15 e 21 do Decreto n.º 70.235/72.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Cientificada, a GEMAX interpôs recurso voluntário, tempestivamente, alegando:

1. Em preliminares, nulidade do auto de infração por negativa de acesso aos autos e obtenção de cópia, nulidade por irregularidade na emissão de MPF, decadência do lançamento relativo a infrações verificadas em DI's registradas há mais de cinco anos da ciência do Auto de Infração; nulidade da autuação por ausência de descrição específica das irregularidades, impossibilidade de utilizar conclusões de outros processos administrativos;

2. No mérito, a existência de receitas financeiras - FUNDAP, imóvel avaliado em R\$ 2.374.000 e capital social de R\$ 400.000, suficientes a afastar a presunção relativa de incapacidade financeira, que os documentos comprovam que as operações realizadas foram de importação com posterior revenda, que não houve adiantamentos, pois os depósitos ocorreram depois de nacionalizadas as mercadorias, o caráter confiscatório da multa aplicada, a aplicação da multa de dez por cento por cessão de nome de que trata o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Por sua vez, a EASY apresentou recurso voluntário, tempestivamente, alegando, em síntese:

1. A tempestividade da impugnação apresentada pela recorrente;
2. A relação de prejudicialidade com outros processos administrativos;

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Os recursos atendem aos pressupostos de admissibilidade e deles tomo conhecimento.

Inicialmente, a GEMAX pugna pela decadência em relação às infrações relativas às DI's registradas há mais de cinco anos da ciência do Auto de Infração. A decadência para constituição de crédito relativo a multa por infrações aduaneiras é dada pelos artigos 138 e 139 do Decreto-lei nº 37/1966:

*Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

*Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

*Art.139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.*

O Decreto nº 4.543/2002 – RA/2002 - reproduziu a mesma disposição do artigo 139 em seu artigo 669, sem qualquer ressalva:

*Art. 669. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, a contar da data da infração (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 139)*

A multa aplicada decorre da conversão da pena de perdimento por não ter sido a mercadoria localizada ou ter sido consumida, nos termos do §1º<sup>1</sup> do artigo 618 do RA/2002, por ocultação do sujeito passivo a ser considerada ocorrida no registro da Declaração de Importação, documento onde são prestadas as informações pertinentes à identificação do adquirente das mercadorias importadas. Portanto, tendo a ciência do Auto de Infração ocorrida em 20/12/2011, relativamente à GEMAX e à EASY) e 21/12/2011, relativamente à THINNETWORKS, deve ser exonerado o único lançamento efetuado referente à DI registrada em 21/11/2006.

<sup>1</sup> Art. 618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 105, e Decreto-lei no 1.455, de 1976, art. 23 e § 1o, com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59): (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)  
[...]

§ 1o A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Decreto-lei no 1.455, de 1976, art. 23, § 3o, com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59). (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

Processo nº 12466.723912/2011-26  
Acórdão n.º **3302-003.072**

**S3-C3T2**  
Fl. 11

---

Diante do exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário da GEMAX, exonerando-se todo o lançamento.

*(assinado digitalmente)*

**Paulo Guilherme Déroulède**

CÓPIA