



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11131.720748/2014-67
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3401-009.925 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de outubro de 2021
Recorrentes LEOGRAF GRAFICA E EDITORA LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 05/11/2009 a 13/11/2012

OCULTAÇÃO. IMPORTAÇÃO. INSUFICIÊNCIA DE PROVAS. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. EXONERAÇÃO.

A insuficiência de provas para a configuração da infração por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do comprador ou de responsável pela operação mediante fraude ou simulação tornam improcedente o lançamento da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias pela impossibilidade de suas apreensões. Diante da ausência de provas de que a empresa destinatária das mercadorias seria a verdadeira encomendante predeterminada das mercadorias, rejeita-se a tese de que teria havido sua ocultação mediante fraude ou simulação, exonerando-se o lançamento correspondente.

PAPEL IMUNE. FINALIDADE CONSTITUCIONAL. DESVIO. NÃO CARACTERIZADO.

O auto de infração está vinculado aos motivos nele descritos, nos termos do art. 50 da Lei nº 9.784/99 e do art. 10, III do Decreto nº 70.235/72. Assim, autuação não pode subsistir na parte em que o seu motivo determinante foi considerado improcedente. No caso, tendo sido afastada a tese da fiscalização de que haveria ocultação do encomendante, não se configurou o desvio de finalidade do papel imune dele decorrente, impondo-se a exoneração da exigência dos tributos correspondentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento aos recursos voluntários e em negar provimento ao recurso de ofício, para cancelar integralmente o lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Mauricio Pompeo da Silva, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), e Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

Cuida o presente feito de 05 (cinco) Autos de Infração - AI, lavrados em 11/06/2014, pela ALF Porto de Fortaleza, no montante total (incluindo-se os acréscimos legais) de R\$ 13.603.721,36 (às fls. 2-160), relativos ao Imposto de Importação – II (R\$ 2.302.611,44, às fls. 3-46), à Multa de conversão/substitutiva do perdimento - conforme artigo 23, inciso V, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976 – (R\$ 8.635.101,60, às fls. 47-50), ao IPI vinculado à importação (R\$ 937.444,92, às fls. 51-90), à COFINS – Importação (R\$ 1.428.613,62, às fls. 91-124) e ao PIS/PASEP – Importação (R\$ 299.949,78, às fls. 125-160), em face dos sujeitos passivos solidários: LEOGRAF GRÁFICA E EDITORA LTDA. (encomendante predeterminado de fato/oculto) e da FATOR DOIS COMÉRCIO DE PAPÉIS COMUNICAÇÃO E MARKETING LTDA. (importador e adquirente ostensivo).

De acordo com o Termo de Constatação nº 01 (às fls. 161- 195), as presentes autuações foram decorrentes de um procedimento fiscal em face de importações realizadas pela empresa importadora FATOR DOIS COMÉRCIO DE PAPÉIS COMUNICAÇÃO E MARKETING LTDA. (doravante denominada por FATOR DOIS), com o objetivo de verificar o cumprimento das condições e requisitos legais para usufruto da imunidade e redução de tributos incidentes sobre importações de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos (papel imune), referentes às DI registradas no período de outubro/2009 a dezembro/2012, em que ao final se verificou tratar-se na realidade de uma ocultação do real adquirente, a empresa LEOGRAF GRÁFICA E EDITORA LTDA. (doravante denominada por LEOGRAF), encomendante predeterminada de fato, por meio de interposição fraudulenta, e que tal ocultação acarretou também o não reconhecimento da imunidade de impostos e da redução das alíquotas das contribuições sociais para o PIS e Cofins nas importações de papel imune, além de em algumas dessas importações ter se configurado também a falsidade de documentos obrigatórios na instrução da DI.

A fiscalização infere que a presente autuação em face dos sujeitos passivos FATOR DOIS e LEOGRAF, no valor total de R\$ 13.603.721,36, trata dos lançamentos referentes às multas pelas infrações de ocultação da condição dessa última como encomendante predeterminada, responsável ou interveniente pelas operações, e de falsidade de documentos instrutivos de DI, bem como de tributos devidos em virtude do não reconhecimento da imunidade de impostos e/ou da redução de alíquotas nas importações em que foram constatadas tais infrações, em razão da solidariedade dos sujeitos passivos.

A ciência de ambos os sujeitos passivos LEOGRAF e FATOR DOIS foi feita pela via postal – conforme Avisos de Recebimentos (AR), em 10/07/2014 (às fls. 3.388-3.389).

Intimada sobre a lavratura, foi apresentada impugnação, a D. 2ª Turma da DRJ03 a entendeu por manter o AIIM em todos os pontos impugnados, exonerando o crédito tributário no valor de R\$ 3.240.056,36 e mantendo a exigência no montante total de R\$ 10.363.665,00, em desfavor da LEOGRAF GRÁFICA E EDITORA LTDA. e da FATOR DOIS COMÉRCIO DE PAPÉIS COMUNICAÇÃO E MARKETING LTDA. (na condição de solidário).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 05/11/2009 a 13/11/2012

REQUERIMENTO GENÉRICO. PRODUÇÃO DE PROVAS A *POSTERIORI*. INDEFERIMENTO

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de trazê-la noutra momento processual, salvo nas hipóteses excepcionais previstas na legislação regente.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE

Será indeferido o pedido de diligência que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/1972, mormente quando os elementos que integram os autos demonstrarem ser suficientes para a plena formação de convicção e o consequente julgamento do feito.

OFENSA À LEGALIDADE, À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Estando o crédito tributário constituído no estrito rigor da lei, devidamente fundamentado, lastreado nos princípios que movem a Administração Pública (artigo 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988 e artigo 2º, *caput*, e parágrafo único, da Lei 9.784/1999), e regularmente notificado ao(s) sujeito(s) passivo(s), não há falar em ofensa aos princípios da legalidade, da ampla defesa e do contraditório.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.

É consabido que a natureza do MPF é meramente gerencial, bem como subsidiária dos demais atos de fiscalização. Sendo assim, não há falar em nulidade da autuação por mácula no MPF, vez que em nada atinge a competência do lançamento tributário inerente ao cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), que tem sua origem, e não poderia deixar de ser, na lei.

PEDIDO DO SUBSCRITOR DA IMPUGNAÇÃO PARA SER INTIMADO/CIENTIFICADO DA DECISÃO NO SEU ENDEREÇO. MATÉRIA ESTRANHA À LIDE.

Cabe ao órgão preparador apreciar pedido do impugnante sobre ciência de decisão da Delegacia de Julgamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 05/11/2009 a 13/11/2012

LEGITIMIDADE PASSIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

O adquirente de mercadoria de procedência estrangeira no caso de importação realizada por sua conta e ordem por intermédio de pessoa jurídica importadora, bem como o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora, respondem pela infração na qualidade de responsável solidário.

DA APRECIACÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO. DESCABIMENTO.

A Administração Tributária deve se pautar pelo princípio da estrita legalidade, assim como pela presunção relativa de constitucionalidade das leis e atos normativos, não competindo à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, incumbindo ao Poder Judiciário tal mister, seja no controle difuso, diante de um caso concreto, seja no controle concentrado, exercido pelo Supremo Tribunal Federal.

IMPORTAÇÃO. INTERMEDIACÃO DE OPERAÇÕES NO COMÉRCIO EXTERIOR. INOBSERVÂNCIA DE CONDIÇÕES E DE REQUISITOS LEGAIS. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA DE FATO.

A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias para a revenda a encomendante predeterminado, realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na legislação, presume-se por conta e ordem de terceiro.

DA ALEGAÇÃO DE BOA FÉ. DO DESCABIMENTO.

A responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, exceto na ocorrência de disposição de lei em contrário, sem o que resta descabida a alegação de boa fé, mormente quando promovido por pessoas jurídicas (empresas comerciais especializadas), de forma reiterada, em claro desatendimento à legislação.

DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. DO CABIMENTO.

É legítima a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, pois essa integra a obrigação tributária principal e, por conseguinte, o crédito tributário.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 05/11/2009 a 13/11/2012

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE / ENCOMENDANTE PREDETERMINADO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

Caracterizado o dano ao Erário, a pena de perdimento, na hipótese de ocultação do sujeito passivo (real adquirente), por meio da interposição fraudulenta de terceiros, deve ser substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando esta houver sido consumida, ou revendida, ou não for localizada, com fulcro no inciso V do artigo 23, inciso V, §§1º e 3º, do Decreto-lei n.º 1.455/76.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 05/11/2009 a 13/11/2012

DESVIO DA FINALIDADE CONSTITUCIONAL DO PAPEL IMUNE.

Não cabe exigência de impostos por desvio de finalidade, em importações de papel imune, quando a empresa, caracterizada como encomendante predeterminado, possui Registro Especial de adquirente e não foram apresentadas provas que a mercadoria não foi destinada a impressão de livros, jornais e periódicos.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 05/11/2009 a 13/11/2012

DA NÃO COMPROVAÇÃO DA REPRESENTAÇÃO COMERCIAL DO FABRICANTE ESTRANGEIRO. DA NÃO APLICAÇÃO DA REDUÇÃO DO PIS -IMPORTAÇÃO / COFINS - IMPORTAÇÃO

Não comprovada a representação comercial do fabricante estrangeiro de Papel pelo importador, não cabe falar nas reduções do PIS - Importação e COFINS - Importação, nos termos do § 1º do artigo 1º e do § 1o do artigo 4º do Decreto n.º 5.171, de 20/04/2004 e, posteriormente, do inciso II do § 1o do artigo 1o do Decreto n.º 6.842, de 07/05/2009.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

As recorrentes, intimadas da decisão proferida, apresentaram Recurso Voluntário no qual reitera os termos de sua defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, relator

O Recurso é tempestivo e apresentado por procurador devidamente constituído, dele tomo conhecimento.

Conforme se depreende do Relatório Final de Procedimento Fiscal – MPF nº 0816500-2014-00542-1 (“Relatório”), a empresa procedeu à prática do desvio de finalidade constitucional do papel importado, em razão de (i) ter cedido seu nome para operacionalizar no mercado exterior ocultando os reais beneficiários (no contexto de interposição fraudulenta); (ii) ter revendido papel imune para empresa declarada inidônea; e (iii) não ter demonstrado a comprovação de que era representante do exportador estrangeiro da mercadoria, em decorrência das quais foi multada em 10% sobre o valor de cada operação, além de autuada pelo não recolhimento da totalidade de Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, e das Contribuições ao PIS e à COFINS. Depreende-se, assim que a Recorrente seria interposta pessoa jurídica das empresas para as quais comercializava no mercado interno, ocultando-as, para a realização de importações de papel imune diretamente em seu nome.

As alegações de nulidade arguidas pela contribuinte, no sentido de que as alegações vertidas no auto de infração seriam superficiais e não estão revestidas da profundidade exigida de todo e qualquer trabalho fiscal, não merecem prosperar e serão consideradas na avaliação do mérito.

Baseia-se a acusação fiscal, sobretudo, no fato de que (i) as vendas seriam realizadas para adquirentes encomendantes predeterminados, (ii) as mercadorias importadas não ingressavam em estoque físico da empresa, e (iii) as mercadorias eram entregues diretamente do porto aos adquirentes de fato (considerados como importadores ocultos). Alega a recorrente, em sua defesa, que se utilizava de um modus operandi diferenciado e de elevado know-how comercial e logístico, mas não capaz de ensejar a presunção da cessão de seu nome para acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários nos termos do 33 da Lei no 11.488/2007.

Não é controvertido que a empresa não possuía local próprio para estocagem, pois, segundo alega, normalmente utilizava e pagava pela armazenagem em ambientes alfandegários. Explica que, no intervalo compreendido entre a aquisição da mercadoria do exportador estrangeiro e sua chegada ao recinto de armazenagem no porto alfandegado (TECONDI, TRANSBRASA, dentre outros localizados na zona portuária de Santos), o sócio Carlos Pontinha Pereira contactava as grandes gráficas ou usuárias de papel informando que dispunha de mercadoria importada para a revenda, tendo declarado em todas as DIs que as mercadorias eram destinadas a revenda e não ao consumo, sendo recorrente detentora de dois Registros Especiais, concedidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para operar com Papel Imune, o de Importador de Papel (IP) e o de Distribuidor de Papel (DP). Transcreve-se da defesa:

Não houve, em nenhum momento da Fiscalização, comprovação efetiva (i) da existência de repasses financeiros entre as empresas envolvidas; (ii) de contatos diretos entre os supostos encomendantes e os fabricantes estrangeiros; (iii) da ausência de entrega efetiva (trânsito físico) das mercadorias (lembrando que a operação "triangular" diretamente do porto é permitida pela legislação do IPI e ICMS); (iv) de indícios de incompatibilidade ou insuficiência financeira da Recorrente.

Por tais motivos, a multa de 100% sobre as operações de importação de papel no período de outubro/2009 a dezembro/2012, aplicada à Recorrente, como suposta responsável solidária neste Processo Administrativo, em razão de suposta ocultação de encomendante, não merece prosperar.

Embora a fiscalização tenha se referido aos incisos I e V do art. 95 do Decreto-lei nº 37/66, abaixo transcrito, ao invés dos incisos I e VI desse artigo, para a responsabilização pela infração da empresa FATOR DOIS, não remanesce dúvida quanto ao fato de que a ocultação foi do encomendante predeterminado e não do adquirente na importação por conta e ordem, como restou consignado no Auto de Infração, no Termo de Constatação e no próprio Termo de Responsabilização Solidária. Conforme se deduz também da leitura da impugnação e do recurso voluntário da FATOR DOIS, ela bem compreendeu a infração que lhe fora imputada.

Conforme se verifica na autuação, a fiscalização apurou, no contexto geral as importações da FATOR DOIS em determinado período, um quadro indiciário convergente no sentido de que ela realizava importações terceirizadas, nas modalidades por conta e ordem ou por encomenda, sem a identificação dos reais adquirentes/encomendantes, com base nos seguintes elementos:

i) As mercadorias importadas eram desembarcadas no Porto de destino para os compradores no mercado interno separadas previamente por cliente, nos contêineres em que vieram do exterior, além disso as notas fiscais de venda eram emitidas na mesma data ou em datas muito próximas das notas fiscais de entrada. A própria FATOR DOIS, embora tenha negado a realização de importações a encomendantes predeterminados, reconheceu que entregava as mercadorias aos clientes na saída do Porto de Santos e que não fazia estocagem de mercadorias;

ii) A entrega dos papéis importados aos compradores no mercado interno diretamente do Porto de desembarço aduaneiro é comprovada por informações das próprias notas fiscais de suporte ao transporte das mercadorias aos locais designados pelo comprador, dos conhecimentos de transporte rodoviário de carga (CTRC) do Porto até a desova dos contêineres ou notas fiscais de serviços desses últimos transportes, e reconhecida pelo próprio importador, conforme mostrado no Demonstrativo de Movimentação de Papel Importado (DMPI Doc. 9). Em muitas importações, além da FATOR DOIS não ter emitido nota fiscal de remessa da mercadoria para o terceiro, também não fez qualquer menção dessa entrega a terceiro na nota fiscal de transporte da importação, nem na própria nota fiscal de venda;

iii) Em nenhuma dessas DI's foi informado o CNPJ dos encomendantes das mercadorias (Doc. 1.3/1.4), os quais também não estavam habilitados para realizar operações de comércio exterior no Siscomex e/ou não possuem Registro Especial para operar com papel imune na modalidade de importador; iv) Algumas informações constantes nas DIPJ's do período de 2008 a 2012 demonstram a tentativa da FATOR DOIS de ocultar sua atuação no comércio exterior e sua situação de estabelecimento equiparado a industrial. Na DIPJ de 2009, a empresa informou que não teria realizado; operação de comércio exterior e que não se sujeitou à apuração de IPI nos períodos. Também a situação de inexistência de empregados em 2009, 2010 e 2012 e de estoque de 2009 a 2011 indicam a realização de importações terceirizadas, e não diretas, como declarava a FATOR DOIS em suas importações. Ademais, no quadro de Apuração do IPI na DIPJ do ano calendário 2011 foi informado valor superior a R\$ 5,78 milhões de compras de mercadorias no exterior para industrialização e mais de 4,71 milhões de outras entradas de mercadorias, nenhuma compra de mercadoria do exterior para comercialização, mais de R\$ 7,79 milhões de operações de saídas sem débito de IPI e apenas R\$ 282 mil com débito do imposto.

v) Além disso, a FATOR DOIS informava em todas as DI's que as mercadorias se destinavam a consumo, quando, na verdade, destinavam-se a revenda.

vi) Intimada a prestar informações sobre a negociação das vendas dos papéis importados no mercado interno, a FATOR DOIS declarou que as negociações foram verbais, não dispondo de qualquer documento, o que não é muito razoável em operações de tal monta.

vii) Constatou a fiscalização ainda um reduzido percentual de resultado bruto declarado pela FATOR DOIS, em torno de 20%, nas vendas de papéis no mercado interno, em relação ao custo das mercadorias, tomando como base as receitas de venda ou revenda de mercadorias no mercado interno e os custos de mercadorias vendidas informados nas DIPJ. Por exemplo, no 1º semestre/2010, a FATOR declarou a obtenção de 18,9% de lucro bruto na venda/revenda de mercadorias, sendo que as despesas operacionais do período consumiram mais de 13% dessas receitas.

viii) A quase totalidade dessas importações foram do denominado papel imune, de forma que a ocultação do encomendante visava dificultar a fiscalização desse benefício fiscal. Assim sendo, a ocultação de beneficiário e interveniente na operação, no caso encomendante da mercadoria importada, tem como resultado direto a inserção de mais um elo na cadeia, com o fito de dificultar a fiscalização desses benefícios fiscais, seja para driblar exigências legais específicas das operações com papel imune e/ou das operações de importação "por encomenda", ou até mesmo para dificultar a identificação de adquirentes desse papel imune no mercado interno. Com efeito, 9 desses compradores predeterminados, de mais de 90% do total importado (Quadros 1 e 3), não possuíam Registro Especial para operar com papel imune na modalidade de importador.

A importação por encomenda está definida no art. 11 da Lei nº 11.281/2006 e no art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 634/20062, de onde se extrai as principais características dessa modalidade de operação: a) Há um encomendante que manifesta previamente ao importador o interesse em adquirir determinada mercadoria estrangeira. b) O importador adquire de fato as mercadorias junto ao exportador, devendo cumprir todas as obrigações contábeis e cambiais decorrentes de uma compra internacional. c) As mercadorias devem ser adquiridas com recursos próprios do importador, o qual, portanto, deve ter capacidade econômica para tal. Não se admite, ainda que parcialmente, a utilização de recursos do encomendante para se efetivar a

compra das mercadorias no exterior (parágrafo único do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 634/2006). d) O importador é responsável pela nacionalização das mercadorias, as quais, posteriormente, serão revendidas ao encomendante predeterminado. e) Não há necessidade de efetiva participação do encomendante na negociação internacional para a compra das mercadorias (art. 11, §3º da Lei nº 11.281/2006, incluído pela Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007). Cotejando o conceito da importação a encomendante predeterminado acima, com os elementos levantados pela fiscalização no presente processo, não se vislumbra uma prova concreta, ou a convergência de indícios nesse sentido, de que as operações ora autuadas foram efetuadas por encomenda prévia da M.A.M. GRÁFICA.

Mesmo havendo um quadro indiciário no sentido de que a importadora FATOR DOIS realizaria importações terceirizadas sem informar ao Fisco essa circunstância, não se pode daí deduzir que as importações ora autuadas foram realizadas da mesma forma, com a ocultação da M.A.M. GRÁFICA. O fato de as mercadorias importadas terem saído direto do Porto de Santos para entrega à compradora, no mesmo dia, nos próprios contêineres em que vieram acondicionadas do exterior, é apenas um indício fraco de predeterminação dos beneficiários das importações. Por outro lado, a distância do estabelecimento da M.A.M GRÁFICA (Londrina/PR) do Porto de Santos e existência da nota fiscal de serviço que menciona a entrega das mercadorias em São Paulo, poderiam indicar, contrariamente ao constatado pela fiscalização, que as mercadorias importadas não se destinariam de fato à empresa M.A.M. GRÁFICA, especialmente em se tratando de papel imune, que requer a fiscalização de sua destinação para a fruição do benefício. No entanto, como a fiscalização não conduziu a investigação no sentido de que a empresa M.A.M GRÁFICA poderia ter a função de impedir o conhecimento da fiscalização do real destino do papel imune, não cabe aqui, em sede de julgamento, fazê-lo.

Nesse ponto, cabe salientar que, embora envolvendo também a importação de papel imune, os fatos relatados no presente processo foram abordados pela fiscalização de forma diversa daquela utilizada no processo nº 10314.727088/2014-34 para fatos semelhantes, objeto do Acórdão nº 3402-003.011, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 26 de abril de 2016, sob a relatoria do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário por unanimidade de votos. No presente caso, a multa equivalente ao perdimento da mercadoria foi efetuada com base no art. 23, V, §§1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76 (art. 689, XXII e §1º do Regulamento Aduaneiro 2009), enquanto que no outro processo foi com base no 689, XI e §1º do Decreto nº 6.759/09 (mercadoria "estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso"). Assim, não obstante os indícios de irregularidades apontados pela fiscalização, entendo que as provas levantadas não são suficientes para a conclusão de que a empresa M.A.M. GRÁFICA seria a verdadeira encomendante das mercadorias importadas, cuja identificação teria sido ocultada nas declarações de importação.

Neste exato sentido, ademais, decidiu, por unanimidade de votos, e a tratar do **mesmo tema, para a mesma contribuinte ora recorrente**, o Acórdão CARF nº 3402004.150, de 24/05/2017, de relatoria da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 03/11/2011

OCULTAÇÃO. IMPORTAÇÃO. INSUFICIÊNCIA DE PROVAS. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. EXONERAÇÃO.

A insuficiência de provas para a configuração da infração por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do comprador ou de responsável pela operação mediante fraude ou simulação tornam improcedente o lançamento da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias pela impossibilidade de suas apreensões. Diante da ausência de provas de que a empresa destinatária das mercadorias seria a verdadeira encomendante predeterminada das mercadorias, rejeita-se a tese de que teria havido sua ocultação mediante fraude ou simulação, exonerando-se essa parte do lançamento.

PAPEL IMUNE. FINALIDADE CONSTITUCIONAL. DESVIO. NÃO CARACTERIZADO.

O auto de infração está vinculado aos motivos nele descritos, nos termos do art. 50 da Lei nº 9.784/99 e do art. 10, III do Decreto nº 70.235/72. Assim, autuação não pode subsistir na parte em que o seu motivo determinante foi considerado improcedente. No caso, tendo sido afastada a tese da fiscalização de que haveria ocultação do encomendante, não se configurou o desvio de finalidade do papel imune dele decorrente, impondo-se a exoneração da exigência dos tributos correspondente.

Assim, inexistindo nos autos a demonstração racional de adequação dos fatos ao disposto no art. 23, V, §§1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76, no que concerne à alegação de ocultação, mediante fraude ou simulação, da empresa M.A.M. GRÁFICA na condição de encomendante predeterminada das importações, deve ser afastada a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

Como se observa na autuação, o desvio de finalidade do papel foi constatado pela fiscalização sob o pressuposto da ocultação da encomendante M.A.M. GRÁFICA, a qual não possuía Registro Especial para papel imune para a atividade de importação e nem habilitação para operar no comércio exterior. Nos termos do art. 50 da Lei nº 9.784/99 e do art. 10, III do Decreto nº 70.235/72, o auto de infração está vinculado aos motivos nele descritos. Dessa forma, tendo em vista a não comprovação pela fiscalização de que a M.A.M. GRÁFICA seria a real encomendante das importações, conforme acima concluído, não pode também prosperar a tese decorrente de desvio de finalidade do papel imune ou beneficiado com redução de alíquotas do PIS/Cofins, devendo, então, ser exonerada a correspondente exigência tributária no auto de infração.

De fato, tampouco vislumbro procedência na acusação de desvio de finalidade constitucional do papel imune relativo especificamente à DI 09/1536234-6/001, uma vez que, analisando o quadro probatório presente nos autos, está-se diante de aquisição de mercadorias revendidas no mercado interno para empresa que apenas posteriormente (mais de um ano depois) foi declarada inidônea pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

No entanto, sob análise cuidadosa desses casos perante esse E. CARF, por unanimidade, as autuações foram canceladas tendo em vista que a D. Autoridade Fiscal, assim como no presente caso, não conseguiu comprovar que a empresa destinatária das mercadorias

seria a verdadeira encomendante predeterminada afastando o lançamento por suposta interposição fraudulenta conforme Acórdão CARF nº 3402-005.378 (Plexpel/Fator Dois), 3402-004.151 (Contemp/Fator Dois), 3402-004.152 (Ideia/Fator Dois) e 3402-004.150 (M.A.M/Fator Dois).

Outro ponto rechaçado foi de que os preços diferentes praticados pela FATOR DOIS seriam um indício de fraude, conforme se verifica do trecho do voto do I. Conselheiro Diego Diniz no Acórdão CARF nº 3402-005.378:

“Ora, se a empresa Fator Dois de fato tivesse apenas acobertado a adquirente no mercado interno, o valor de venda das mercadorias importadas tenderia a diminuir, já que o risco empresarial da importadora também diminuiria, uma vez que o custo e o risco da operação “simulada” ficaria sob responsabilidade da real adquirente. (...) Aliás, se há uma característica das operações realizadas entre as recorrentes e que rechaça a figura da ocultação é exatamente a venda parcelada dos bens impostados, afinal, neste tipo de fraude o que acontece é exatamente o contrário, ou seja, o importador de direito recebe antecipadamente valores para arcar com a operação realizada em benefício do adquirente de fato, o que, inclusive, justifica o importador a praticar um preço abaixo do mercado quando comparadas com operações análogas e não simuladas.”

“(…)Data vênia, a fiscalização parece desconhecer a realidade empresarial do país. Com exceção de alguns específicos e escassos nichos empresariais (como bancos e empresas automotivas), um lucro líquido de quase 15% é algo positivamente incomum, o que atesta que a operação perpetrada pela empresa Fator Dois no período fiscalizado tinha um promissor propósito financeiro, gerando lucros, o que só atesta a legitimidade de tais importações e não o contrário”(g.n.).

Acresce-se, ainda, ao corrente caso, como forma de rechaçar o recurso de ofício, a argumentação do voto vencedor:

A imunidade constitucional em pauta está prevista no artigo 150 da Constituição Federal: (...)

O dispositivo deve ser objeto de interpretação teleológica: a imunidade visa à difusão da informação, do conhecimento e da cultura. Toda norma legal exige uma interpretação, seja histórica, sistemática, gramatical, teleológica, mas que se faz necessária para melhor aplicá-la, e isso também ocorre com os comandos constitucionais como o do caso sob exame. A finalidade dessa imunidade é proteger valores máximos, amparados pela ordem jurídica, alguns bens tutelados pelo Estado, como a educação, a cultura, a informação evitando que com a tributação esse objetivo não seja alcançado. A imunidade relativa aos impostos, que atingem o papel, é um benefício tributário objetivo, pois está vinculado ao próprio bem, e o fato gerador da obrigação tributária principal relativa à importação de papel está também vinculado à comprovação do uso do produto na finalidade para a qual foi importado.

Esta comprovação, como se pode facilmente perceber, se dá em momento posterior ao da entrada das mercadorias no território nacional, deixando o fato gerador sujeito a uma condição que somente será confirmada em momento posterior e incerto, quando da utilização do papel na finalidade para a qual foi importado, que é a confecção de livros, jornais ou periódicos.

A Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, criou regras para o controle de entrada do papel imune no país e determinou que as empresas que exercem as atividades de comercialização e importação, bem como aquelas que adquirem o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, a que se refere a alínea d, do inciso VI, do art.

150 da Constituição Federal, deverão manter o Registro Especial na Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Coube à Receita Federal a tarefa de criar mecanismos de controle, a fim de garantir que o papel importado fosse integralmente utilizado na finalidade para a qual se beneficiou da redução dos tributos. Neste sentido, foi editada a Instrução Normativa nº 976, de 07 de dezembro de 2009, onde foi criado o Registro Especial e a Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF-Papel Imune).

É nítido que para o interessado usufruir o benefício fiscal deve atender a dois requisitos legais, independentes e autônomos entre si: a) O primeiro, de natureza formal, é a obrigatoriedade de obter registro compatível com a atividade que pretende realizar; b) O segundo, de ordem material, é destinar o papel importado ao fim estabelecido na constituição, qual seja, a impressão de livros, jornais e periódicos.

No caso concreto, a Fiscalização entendeu que houve desvio de finalidade da mercadoria importada, pelo fato de a empresa LEOGRAF GRÁFICA E EDITORA LTDA, na condição de encomendante predeterminado, não possuir registro especial de importador, perdendo assim, o direito à imunidade tributária, conforme trechos a seguir extraídos do Termo de Constatação, anexo ao auto de infração: (...) Ocorre que, relativamente à acusação de interposição fraudulenta, a legislação Pátria, caracteriza a empresa LEOGRAF GRÁFICA E EDITORA LTDA como adquirente, conforme legislação vista a seguir

(...) Percebe-se que as importações em desacordo com determinados requisitos e condições serão presumidas como uma importação por conta e ordem. Seguindo o raciocínio, ao falar sobre responsabilidade solidária, a legislação trata como adquirente aquele que efetua uma importação por conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. Logo, se a legislação trata como adquirente, não cabe fazer exigências, relativamente ao papel imune, como se importador fosse.

Tomemos um exemplo, apenas para efeito de melhor esclarecimento: Vamos supor que nas operações de importação, os autuados tivessem seguido todas as determinações formais, previstas na legislação, para o caso de encomendante predeterminado. Neste caso hipotético, não teria cabimento exigir do encomendante registro especial de importador, mas sim, registro especial de adquirente. Logo, caracterizada como encomendante predeterminado, a empresa LEOGRAF GRÁFICA E EDITORA LTDA atendeu ao primeiro requisito exigido pela legislação, pertinente a imunidade sobre o papel, pois a citada empresa detinha o registro especial de adquirente de papel imune, compatível com o papel por ela representado na operação comercial.

Quanto ao segundo requisito a ser observado no caso de imunidade do papel, qual seja, a destinação do papel, o mesmo se caracteriza quando a mercadoria importada for destinada a impressão de livros, jornais e periódicos, conforme definido pela Constituição Federal. Entretanto, in casu, não há qualquer notícia nos autos acerca da destinação que foi dada a mercadoria, fato que impossibilita que se possa afirmar que a mercadoria não foi destinada a impressão de livros, jornais e periódicos, para, assim, restar caracterizado o desvio de finalidade. Sendo assim, não restando comprovado o desvio de finalidade da mercadoria importada, não cabe a exigência fiscal referente a II e ao IPI.

Logo, a aplicação do auto de infração decorreu de fiscalização, realizada pela Alfândega da Receita Federal do Brasil de Fortaleza, junto a Importadora (FATOR DOIS), com relação às suas operações realizadas no período de 2009 a 2012, tendo a D. Autoridade Fiscal com base unicamente na presunção criada pela análise de alguns documentos e ausência de outros não apresentados tempestivamente à fiscalização, fato que levou a mesma a capitular as

operações de importação como “encomenda predeterminada”. Cumpre lembrar que juntamente com a Recorrente, outros clientes da Importadora foram autuados, com as mesmas alegações e em relação ao mesmo período.

Ainda, restou afastada por completo a teoria da importação por encomenda visto que não havia nos autos qualquer prova de negociação direta entre os clientes da Importadora e as empresas exportadoras, que é comportamento típico no caso de interposição fraudulenta. Já em relação a incidência do PIS-importação e Cofins-importação que dependiam da comprovação de que a Fator Dois era representante comercial das empresas exportadoras, restou consignado que não havia como os clientes da Importadora terem conhecimento dessa informação uma vez que a Fator Dois possuía regime especial para fins de gozo de imunidade com operações de papel importado.

Assim, como concluíram pelo afastada da acusação de interposição fraudulenta, entenderam não existir fundamento para caracterização do interesse jurídico comum na prática das importações, o que afastou a responsabilização dos clientes da Fator Dois para a exigência das contribuições.

Diante das conclusões nos julgados análogos e a semelhança das situações fático-jurídicas das autuações, não há como manter o lançamento em face da ora Recorrente.

O diferencial na operacionalidade implementada pela Fator Dois é justamente sua agilidade na comercialização dos seus produtos, adquirido de forma legítima no exterior e repassado a clientes nacionais, obtendo seu ganho na rapidez de colocação de seus produtos e no menor custo operacional de sua empresa, tais como eliminação de funcionários, local para guarda de estoque dos produtos e de fretes adicionais. Inclusive a utilização de armazém de terceiros no caso em que não consegue colocar de forma eficiente seus produtos no mercado interno representam pesado ônus à Importadora, conforme aponta a Fiscalização, o que revela o risco empresarial corrido pela Importadora nesse modo de operação escolhido pela Fator Dois. Esta forma diferenciada nas operações decerto chamou à atenção da fiscalização, porém por ser particular não induz a inferir ser a mesma irregular.

A fiscalização apurou pela documentação colhida (que o próprio Fisco reconhece como parcial), arquivos do Sped e em consulta aos sistemas da Receita Federal do Brasil, que: a) No período de 10/2009 a 12/2012 foram realizadas 70 operações de importação; b) Que 80% destas importações foram para dois clientes; c) 47% operações dizem respeito a Leograf (ora Recorrente). Da simples análise dos dados acima, o Fisco, não obtendo toda a documentação necessária junto a Importadora, de modo prudente, aprofundando a investigação e observando o princípio da cautela, precisão dos fatos, e na busca material da verdade, deveria buscar a documentação faltante junto à Leograf ou ao outro cliente cujas operações foram majoritárias para de fato comprovar que tipo de importação se tratava. Bastaria uma única diligência para obter de forma completa toda a visão das importações realizadas, tão necessária à sua análise, consolidando sua percepção e trazendo reais indícios que demonstrassem a ocorrência de fraude ou simulação, caso a importação fosse irregular sob o ponto de vista alfandegário.

De fato, constata-se que: **(i)** a recorrente não adquiriu nenhum produtos sem a existência de pedido formal, numerado e devidamente arquivado; **(ii)** acosta, ainda, planilha demonstrativa do caminho do produto desde a entrada no país (DI) até a venda final do produto, comprovando a finalidade do papel imune; **(iii)** apresenta as demonstrações contábil e

documental de que os pagamentos realizados à importadora foram posteriores à aquisição dos produtos ou ao seu desembaraço destes; (iv) realiza a juntada do RECOPI como demonstração da destinação do papel; (v) as dispõe de recursos próprios para as aquisições realizadas, não tendo o adquirente (LEOGRAF) procedido a qualquer adiantamento ou empréstimo financeiro ao mesmo, sendo todas as compras realizadas com a elaboração de pedido numerado e assinado após a aquisição pela importadora dos produtos junto ao exportador; e (vi) inexistente qualquer pagamento, antecipação, empréstimo, contato comercial entre a LEOGRAF e o exportador.

Assim, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento aos recursos voluntários e em negar provimento ao recurso de ofício, para cancelar integralmente o lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco