



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

Processo n° 11131.720754/2014-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.151 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de maio de 2017
Matéria Infração aduaneira/Papel Imune
Recorrente FATOR DOIS COMÉRCIO DE PAPÉIS COMUNICAÇÃO E MARKETING LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

OCULTAÇÃO. ENCOMENDANTE. INSUFICIÊNCIA DE PROVAS. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. INADEQUAÇÃO DA SANÇÃO.

A insuficiência de provas para a configuração da infração de ocultação 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 a 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 impostos correspondente.

REDUÇÃO. ALÍQUOTA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. IMPORTAÇÃO.

A redução da alíquota de PIS/Pasep-importação e de Cofins-importação na importação de papel está condicionada ao atendimento das prescrições legais e do regulamento, no caso, a necessidade de comprovação de que o importador é representante da fábrica estrangeira de papel.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, por carência de fundamento legal expresse.

Recurso Voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário da empresa Fator Dois Comércio de Papéis Comunicação e Marketing Ltda da seguinte forma: a) por unanimidade de votos, exonerou-se integralmente a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, veiculada pelo art. 23, V e § 3º do Decreto-lei nº 1.455/76; e b) exonerou-se a exigência dos tributos (II, IPI, PIS/Pasep-importação e Cofins-importação), exceto, as contribuições sociais na importação (PIS/Pasep-importação e Cofins-importação) relativas às DI's nºs 11/0307088-8 e 11/1104390-8; c) por maioria de votos, excluiu-se a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa deste julgado. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula. Designada a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz. Cabe a ressalva de que a exigência acima exonerada parcialmente também não remanesce em relação ao responsável tributário revel.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de **recurso voluntário** contra decisão da Delegacia de Julgamento em Fortaleza proferida no sentido de:

a) Declarar não impugnada a exigência, em relação ao responsável solidário *Contemp Comércio de Papéis Ltda - EPP*, não se operando, contudo, os efeitos da revelia, no tocante à exigibilidade do crédito tributário, haja vista a impugnação apresentada por Fator Dois Comércio de Papéis Comunicação e Marketing Ltda, nos termos do art. 7º, caput, da Portaria RFB nº 2.284/2010;

b) Conhecer da impugnação apresentada por *Fator Dois Comércio de Papéis Comunicação e Marketing Ltda*, para REJEITAR as preliminares suscitadas pela defendente e, no mérito, JULGÁ-LA IMPROCEDENTE e manter o crédito tributário objeto da presente lide.

Versa o processo sobre autos de infração relativos à exigência de Imposto sobre a Importação - II (R\$88.199,62), de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (R\$35.909,76), da contribuição para o PIS/Pasep-importação (R\$ 11.469,92), da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins-importação (R\$ 54.729,41), acrescidos de multa proporcional e juros, e da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria (R\$323.229,94), conforme previsto no art. 23, V e §3º do Decreto-lei nº 1.455/76, em face da CONTEMP COMÉRCIO DE PAPÉIS LTDA - EPP e da FATOR DOIS COMÉRCIO DE PAPÉIS COMUNICAÇÃO E MARKETING LTDA.

Decorrem os lançamentos de procedimento de fiscalização instaurado em face da empresa FATOR DOIS, no qual se apurou, em síntese, que ela realizou importações com ocultação do encomendante predeterminado das mercadorias, qual seja, a empresa *Contemp Comércio de Papéis Ltda. - EPP*.

A empresa CONTEMP COMÉRCIO DE PAPÉIS LTDA, não obstante regularmente intimada, não apresentou defesa dentro do prazo legal estabelecido.

A empresa FATOR DOIS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PAPÉIS LTDA. apresentou impugnação, na qual alegou, em síntese:

- A solidariedade passiva foi imputada à Impugnante com base na aplicação do disposto nos incisos I e V, do art. 95, do Decreto-Lei nº 37/1966. Sendo assim, em razão de não ter ocorrido, e nem sequer ter sido demonstrada e comprovada, a existência de importação por conta e ordem de terceiros, é forçoso concluir que a respeitável Sra. Auditora-Fiscal, por entender ter ocorrido ocultação de encomendante em operações de comércio exterior (interposição fraudulenta) cometeu erro de fato, bem como pelo fato de ter aplicado ao caso em concreto a tipificação legal disposta no artigo 95, I e V, do Decreto-Lei nº 37/1966, cometeu erro de direito.

- A impugnante utilizava-se de um *modus operandi* diferenciado e de elevado know-how comercial e logístico, mas, jamais ilegal ou fraudulento, capaz de ensejar a presunção da ocultação de encomendante em operações de mercado exterior a que se refere o artigo 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/67. Isso se dava em razão de a empresa não possuir, à época, local próprio para estocagem, mas normalmente utilizava e pagava pela armazenagem em ambientes alfandegários. Ademais, o sócio Carlos Pontinha Pereira detinha um excelente know-how de como adquirir e revender a mercadoria de forma rápida e eficiente.

- As importações só eram realizadas quando a empresa possuía disponibilidade financeira para tanto, sem qualquer garantia de que o que estava sendo comprado no mercado externo seria efetivamente vendido no mercado brasileiro. A atividade comercial de venda da Impugnante somente entrava em cena depois de concluída a compra no exterior. A impugnante nunca vendeu suas mercadorias para encomendantes predeterminados, sempre utilizando recursos próprios, ou de seus sócios, no início de suas atividades, e por sua conta e risco realizava a importação da mercadoria junto ao fornecedor estrangeiro.

- A remessa das mercadorias aos compradores no mercado interno, diretamente do armazém localizado na área portuária, não só é permitida como foi realizada pela Impugnante sob o amparo das respectivas Notas Fiscais de entrada (importação, pós-desembarço aduaneiro) e saída (revenda no mercado interno). Desta forma, não há qualquer irregularidade nos procedimentos adotados pela Impugnante e, portanto, não podem ser utilizados como supostos indícios de fraude.

- No que concerne às vendas realizadas à empresa CONTEMP PAPÉIS, é mister frisar que todas se deram no período anterior ao cancelamento de sua Inscrição Estadual, quando a empresa encontrava-se ativa e com a situação cadastral absolutamente regular. Não há que ser apenada

a impugnante se a empresa que era reconhecidamente detentora de Registros Especiais para operacionalizar com Papel Imune, veio a ser considerada inidônea pela Fiscalização, após as operações envolvendo a impugnante.

- O ônus probatório recai sobre a Fiscalização, a qual em suas diligências deveria ter demonstrado, mediante provas contundentes, não alegações (supostas "evidências robustas"), que de fato a Impugnante teria figurado como interposta pessoa em operação no mercado exterior visando acobertar os reais intervenientes ou beneficiários, o que não ocorreu. 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 Impugnante.

- Por tais motivos, a multa de 100% sobre as operações importação de papel no período compreendido entre outubro/2009 e dezembro/2012, aplicada à Impugnante, como sujeito passivo solidário neste Processo Administrativo nº 11131.720.760/2014-71, em razão de suposta ocultação de encomendante, não merece prosperar.

- Quanto ao desvio de finalidade do papel imune, a Impugnante informa que só comercializa com empresas detentoras de Registros Especiais, cumprindo assim o disposto na Lei nº 11.945/2009 e na Instrução Normativa RFB nº 976/2009. Para imputar à impugnante a prática delituosa que configuraria o desvio de finalidade a Fiscalização não seguiu por esta vereda, que por sinal, é a única correta.

- Contudo, é válido salientar que a Impugnante, ela própria, é detentora de Registro Especial para operar com papel imune na modalidade de importador, isso porque, como já demonstrado as importações se davam na modalidade direta. Ademais, para a importação direta não se apresentam quaisquer dispositivos, ou atos normativos, que determinem que aos adquirentes da mercadoria importada no mercado interno seja necessário o Registro Especial na modalidade de importador para operacionalizar com papel imune. Com isso, não merece prosperar a questão atinente ao desvio de finalidade do papel importado, imputado à Impugnante, em virtude de ter agido em conformidade com as determinações legais, bem como não ter participado de qualquer operação fraudulenta como já demonstrado no tópico referente à "ocultação do encomendante".

- Requer a Impugnante o cancelamento dos Autos de Infração envolvendo o desvio de finalidade acerca da ausência de representatividade do fabricante estrangeiro, em razão de ter demonstrado a representação por meio dos documentos aqui juntados, bem como daqueles que foram juntados no MPF nº 0816500/00542/14. Outrossim, caso não se entenda, é mister que o Auto de Infração se limite, unicamente, a esse ponto específico, cancelando-se as demais cobranças aqui veiculadas.

- Objetivando comprovar a lisura de sua conduta, requer a juntada das declarações dos fabricantes estrangeiros do papel importado para demonstrar que, de fato, é representante de todas as empresas as quais comercializa no mercado exterior, fazendo jus, assim, à redução nas alíquotas de PIS e COFINS, prevista no Decreto nº 6.842/2009 (fls. 1.465 a 1.489). Frise-se que a Impugnante ora junta novas cartas atestando a representação comercial, ainda que contrariada. Isto, porque considera ilegal a exigência insculpida no indigitado Decreto nº 6.842/2009, posto que vem a restringir o pleno gozo de benefício legal legitimamente concedido pelo legislador federal.

- A Impugnante desde já questiona a incidência dos juros de mora sobre as multas de ofício, na medida em que a melhor interpretação à matéria direciona ao raciocínio no sentido de que a multa de ofício é sanção e não tributo, tal como definido no artigo 3º do CTN, desprezando, portanto, qualquer forma de atualização.

- Caso a autuação não seja anulada *in totum*, a despeito de todas as razões de fato e de Direito trazidas à análise, requer seja reconhecida a manifesta ilegitimidade passiva da Impugnante,

na medida em que não existe fundamento legal para enquadrá-la na condição de devedora solidária das presentes exações.

A Delegacia de Julgamento não acatou os argumentos da impugnante, sob os seguintes fundamentos:

- Durante a fiscalização foi constatado que a empresa que figura nas declarações de importação (DI) como importadora, a FATOR DOIS, não detinha capacidade operacional para a realização do grande volume de importações das quais foi responsável durante os anos fiscalizados, ficando comprovado que já havia um comprador predeterminado para as mercadorias importadas, até então oculto da fiscalização, a empresa CONTEMP. Nesse sentido, comprovou a fiscalização que as mercadorias importadas eram sempre destinadas diretamente do porto para o endereço do adquirente, uma vez que a FATOR DOIS não possuía local para armazenagem das mercadorias. Além disto, as mercadorias já eram embarcadas no exterior segregadas por clientes específicos, revelando, uma vez mais, que havia um comprador predeterminado para todas as importações da empresa.

- A despeito das argumentações trazidas pela defendente, há falta de verossimilhança que as operações realizadas pela FATOR DOIS tenham ocorrido da forma como relatadas na peça impugnatória, não havendo qualquer comprovação que dê lastro às alegações.

- De acordo com as mensagens trocadas, o que se pode concluir é que a FATOR DOIS atuava como intermediária na transação de importação de papel, realizando a negociação com o exportador em qualidade e quantidades específicas para atender aos clientes brasileiros, que eram sempre os mesmos. Tais características revelam que o papel já estava negociado com os clientes nacionais antes da importação e que a operação realizada se dava por encomenda das empresas brasileiras.

- A fiscalização apresenta com clareza cristalina que a empresa FATOR DOIS não possui local para armazenamento de produtos, não tem empregados, não possui estrutura mínima para uma empresa que opera com valores tão elevados, não possuindo veículos, nem qualquer outra evidência que a caracterizasse como uma verdadeira empresa importadora. Ora, se a FATOR DOIS tinha como atividade a importação de papel com imunidade tributária, cuja venda seria feita a encomendante predeterminado, caracterizada estava a operação dita por encomenda, cujo regramento exige o cumprimento de uma série de medidas por parte de ambas as empresas, importadora e encomendante, a fim de fazer uma transação regular.

- A empresa encomendante, a CONTEMP COMÉRCIO DE PAPÉIS LTDA, não possuía os requisitos necessários para figurar como encomendante de papel, que são os mesmos que são exigidos de uma empresa importadora, razão pela qual a fiscalização fez alusão ao Registro Especial de importador para a CONTEMP. Além disto, **a CONTEMP teve sua inscrição estadual suspensa em 2012, em razão de não possuir localização conhecida**, conforme informação disponível no processo (fls. 51).

- A interposição fraudulenta da FATOR DOIS, teve como objetivo principal a construção de uma rede de empresas que visava dissimular a venda do papel importado com benefício tributário, desviado de sua finalidade, utilizando empresas para a simulação de venda. Vê-se, pois, que a fiscalização logrou êxito em comprovar o esquema levado a termo pela FATOR DOIS, com o uso de empresas laranjas para simular a venda do papel importado.

- Nota-se que a legislação teve a preocupação de segmentar a atuação de cada um dos agentes envolvidos na cadeia econômica que utiliza o papel importado, a fim de que cada um responda no limite da sua responsabilidade. Assim, os importadores devem possuir registro próprio e se comprometer a repassar o papel imune para as empresas que irão comercializar ou utilizar o papel dentro da sua finalidade, comprovado pela existência do registro especial destas destinatárias. Mas esta

condição não é absoluta, uma vez que, comprovada a participação dos agentes atuantes em etapas anteriores, nas fraudes cometidas nas etapas posteriores, poderá restar configurada a sua responsabilidade. É que, no caso em apreço, restou comprovado que a FATOR DOIS atuou como interposta pessoa da empresa CONTEMP, simulação esta já bem caracterizada no auto de infração e apreciada em linhas anteriores deste voto. Quanto à destinação do papel, após a importação, verificou-se que as empresas compradoras eram na verdade empresas de fachada, que usaram o Registro Especial obtido para ocultar o verdadeiro uso do papel imune.

- Mais de uma pessoa concorreu para a realização do mesmo fato gerador e, assim, todas poderão ocupar o polo passivo da relação tributária sem qualquer benefício de ordem, mormente em caso de conluio, conforme preceitua o art. 95, inciso I, do Decreto-lei nº 37/1966. No caso, os envolvidos nas operações de importação tinham interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária em causa, o que obriga ao lançamento em nome destes, e para que, futuramente, na fase de execução, permita-se a sua responsabilização como codevedores. Ademais, conforme prevê o art. 124, inciso II, do CTN, tais intervenientes são expressamente designados em lei, como solidariamente obrigados, nos termos do art. 95, incisos I e VI, do Decreto-Lei nº 37/1966, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158- 35/2001 e Lei nº 11.281/2006.

- No caso, os envolvidos nas operações de importação tinham interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária em causa, o que obriga ao lançamento em nome destes, e para que, futuramente, na fase de execução, permita-se a sua responsabilização como codevedores. Ademais, conforme prevê o art. 124, inciso II, do CTN, tais intervenientes são expressamente designados em lei, como solidariamente obrigados, nos termos do art. 95, incisos I e VI, do Decreto-Lei nº 37/1966, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158- 35/2001 e Lei nº 11.281/2006.

- Mesmo que o importador e o adquirente não contabilizem corretamente a operação por encomenda efetivamente realizada, nem cumpram todos os requisitos e condições estabelecidos na legislação que trata desse assunto, ainda assim, o real adquirente das mercadorias será o responsável solidário pelas obrigações fiscais geradas pela importação efetivada, por força da presunção legal expressa no art. 27 da Lei nº 10.637/2002.

- As reduções tarifárias das alíquotas das contribuições estão sujeitas à condição prévia de a empresa importadora estabelecida no Brasil ser representante da fábrica estrangeira do papel que importa, mas a empresa importadora não logrou comprovar esta condição, não fazendo jus, portanto, ao benefício pleiteado.

A empresa CONTEMP foi cientificada por Edital de Intimação afixado na repartição em 01/07/2015. A correspondência enviada ao seu domicílio fiscal devolvida com a inscrição "mudou-se".

A empresa FATOR DOIS foi intimada por via postal em 22/06/2015, tendo apresentado recurso voluntário em 21/07/2015, mediante o qual repisa as alegações de primeira instância e acrescenta outras, sob os seguintes tópicos:

III. DAS RAZÕES PRELIMINARES

A. Da inexistência de Sujeição Passiva Solidária entre a Recorrente e a Empresa Contemp

IV. DAS RAZÕES DE FATO E DE DIREITO

A. Da tentativa fática de se concluir pela ocultação do encomendante no comércio exterior e do mérito pontual

B. Da análise pormenorizada da Ocultação do Encomendante - Comprovada ou Presumida

C. Da tentativa fática de se concluir pelo desvio de finalidade do papel imune e do mérito pontual

D. Da não ocorrência de desvio de finalidade pela suposta ausência de representação do exportador estrangeiro

E. Da não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário da empresa FATOR DOIS.

DAS RAZÕES PRELIMINARES

A. "Da inexistência de Sujeição Passiva Solidária entre a Recorrente e a Empresa Contemp"

Requer a recorrente a sua exclusão do polo passivo da autuação, em razão de não ter sido demonstrada a existência de importação por conta e ordem de terceiros, sendo forçoso concluir que a Auditora-Fiscal, por entender ter ocorrido ocultação de encomendante em operações de comércio exterior, teria cometido erro de fato, bem como pelo fato de ter aplicado ao caso legal a tipificação legal disposta no art. 95, I e V do Decreto-lei nº 37/66, cometeu erro de direito.

Conforme consta no Termo de Sujeição Passiva Solidária, a empresa FATOR DOIS foi responsabilizada, nos seguintes termos:

No exercício das funções de Auditor(es)-Fiscal(is) da Receita Federal do Brasil, lavramos o presente termo, em razão do sujeito passivo solidário acima identificado ter registrado importações na modalidade direta, de fato, por encomenda predeterminada da empresa CONTEMP COMÉRCIO DE PAPEIS LTDA, ocultando essa encomendante, beneficiária e interveniente nas operações, conforme circunstanciado no Termo de Constatação nº 06 (anexo).

Dessa forma, caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do inciso I do art. 124 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) e dos incisos I e V do artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, inciso IV e/ou III c/c §§ 5º e 1º, inciso I, alínea "b", do art. 106 e art. 674, inciso VI do Decreto nº 6.759/2009 fica o sujeito passivo solidário acima identificado CIENTIFICADO da exigência tributária de que trata m os Autos de Infração lavrados relativamente à multa substitutiva da pena de perdimento de mercadorias, pela impossibilidade de apreensão das mesmas, e dos tributos devidos em razão do não reconhecimento da imunidade tributária do II e do IPI e da redução de alíquotas das contribuições sociais para o PIS e COFINS em importação de papel imune, explicitadas no Termo de Constatação nº 06 (anexo).

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, não remanesce dúvida quanto ao fato de que a ocultação que

se imputou foi a do encomendante predeterminado e não a 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.

Art. 95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

(...)

V- conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006)

Conforme se deduz também da leitura da impugnação e do recurso voluntário da FATOR DOIS, ela bem compreendeu os fatos e fundamentos acerca da infração que lhe fora imputada. Ademais, a FATOR DOIS deve suportar a penalidade da infração, juntamente com a outra empresa arrolada, não com base no inciso V do art. 95 do Decreto-lei nº 37/66, eis que não é encomendante, mas com fundamento no inciso I desse dispositivo, pois foi o agente direto da infração, que efetivamente praticou a ação de "ocultar" o nome do encomendante na importação.

No que concerne aos tributos, a recorrente (FATOR DOIS) é a própria contribuinte, que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui os fatos geradores do II, IPI, PIS/Pasep-importação e Cofins-importação, nos termos do art. 121, I do CTN, na condição de importadora, que promove a entrada do produto no território nacional.

Dessa forma, a recorrente deve ser mantida no polo passivo da autuação.

DAS RAZÕES DE FATO E DE DIREITO

A. "Da tentativa fática de se concluir pela ocultação do encomendante no comércio exterior e do mérito pontual"/ B. "Da análise pormenorizada da Ocultação do Encomendante - Comprovada ou Presumida"

Conforme se verifica na autuação, a fiscalização apurou, no contexto geral das 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 (Doc. 7.5).

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.

Com relação especificamente às importações ora autuadas, que mais interessa ao presente julgamento, e à empresa CONTEMP, apurou a fiscalização, em síntese, que:

(...)

Conforme circunstanciado neste Termo, nos termos da legislação vigente, constatamos que a FATOR DOIS registrou

importações de papel na modalidade direta, nas quais ocultou o encomendante predeterminado das mercadorias, dentre eles, a CONTEMP COMÉRCIO DE PAPEIS LTDA., CNPJ: 10.945.225/0001-74, tal ocultação acarretou também o não reconhecimento da imunidade de impostos e da redução de alíquotas das contribuições sociais nas importações de papel imune (Doc. 11).

(...)

Em seis importações registradas pela FATOR DOIS no período de outubro/2009 a dezembro/2012 constatamos a ocultação da CONTEMP COMERCIO DE PAPEIS como beneficiária, interveniente, encomendante predeterminada das mercadorias nas operações. Tal ocultação configurou a não comprovação da destinação constitucional de papel imune importado. Constatado ainda em algumas dessas operações a não representação de fabricantes estrangeiros de papéis importados com redução das alíquotas para as contribuições sociais para o PIS e Cofins, conforme assinalado no Demonstrativo de Infrações (Doc. 11).

(...)

A CONTEMP COMÉRCIO DE PAPEIS não dispõe de registro especial para operar com papel imune na modalidade de importadora e nem mesmo é habilitada no Siscomex para realizar operações de comércio exterior (Doc. 8.5).

(...)

As vendas por encomenda de 180,62 toneladas de papel imune e não imune para a CONTEMP COM. DE PAPEIS foram provenientes das importações assinaladas no quadro abaixo. As notas fiscais dessas vendas, à exceção das notas referentes à DI nº 10/1990983-0 mencionam tratar de mercadoria saída do Porto de Santos, e muitas vezes até identificam o contêiner proveniente do exterior. Essa entrega direta das mercadorias na saída do Porto de desembarço aduaneiro evidencia que tais operações ocorreram por encomenda predeterminada dessa empresa (Doc. 9).

(...)

Por meio da nota fiscal nº 99 emitida em 19/11/2010, a FATOR DOIS vendeu 20,62 toneladas de papel não imune importado mediante a DI nº 10/1990983-0 para a CONTEMP COMÉRCIO DE PAPEIS, informando a saída das mercadorias da MULTI PAPER. O CFOP 5106 informado nessa nota corresponde ao de vendas cujas mercadorias não transitam pelo estabelecimento vendedor. A FATOR DOIS emitiu também a nota fiscal nº 100 em 22/11/2010 de remessa para o armazém da MULTI PAPER. E a MULTI PAPER emitiu em 26/11/2010 a nota nº 3155 de retorno dessas mercadorias para a FATOR DOIS (Docs. 1.3 e 8.1).

Portanto, ainda que as mercadorias importadas tenham saído do Porto de Santos para a MULTI PAPER, e de lá entregues à CONTEMP, a emissão da nota fiscal de venda para a CONTEMP, em 19/11/2010, antes da emissão da nota de remessa das mercadorias da FATOR DOIS para a MULTI PAPER, em 22/11/2010, revela a anterioridade da venda (Doc. 8.1).

A venda das 115,99 toneladas, de papel imune por meio da nota fiscal nº 109 oriundos da DI nº 11/0307088-8 explicita essa situação. Essa nota fiscal de venda emitida em 18/02/2011, mesmo dia da emissão das notas fiscais de entrada e de

transporte da importação, informa que as mercadorias acondicionadas nos contêineres em que vieram do exterior saíram do Porto de Santos para entrega à CONTEMP. Embora, os CTCRC emitidos em 28/02/2011 apresentados a esta fiscalização mostrem que os cinco contêineres acondicionando essas mercadorias saíram do Porto de Santos para a TK PAPEIS CONVERTEDORA. Verifica-se, assim, que a entrega das mercadorias na saída do Porto para um terceiro, possivelmente, para desova dos contêineres, não influi na predeterminação da venda (Docs. 1.4 e 8.1).

O acima exposto evidencia a CONTEMP COMÉRCIO DE PAPÉIS como encomendante das mercadorias importadas, e não tendo essa situação sido explicitada nas respectivas DI, configura-se a ocultação dos reais responsáveis pelas operações, ainda mais em razão de além de não ser detentora de Registro Especial para operar com papel imune na modalidade de importadora, também jamais foi habilitada no Siscomex para realizar operações de comércio exterior (Doc. .8.5).

Vale ainda Frisar que a CONTEMP teve sua inscrição estadual declarada inapta pela SEFAZ/SP, por inatividade do estabelecimento, com efeitos a partir de 23/08/2012 (Doc. 8.5).
(...)

A importação por encomenda está definida no art. 11 da Lei nº 11.281/2006¹ 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

¹ 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)

² Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.

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 de que as operações ora autuadas foram efetuadas por encomenda prévia da CONTEMP. Não há nos autos comprovação de que, para as importações ora autuadas, a CONTEMP tenha manifestado à FATOR DOIS, previamente às importações, o interesse em adquirir determinada as referidas mercadorias. 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 CONTEMP.

O fato de as mercadorias sob análise chegarem ao País pelo Porto de Santos pode ter inúmeros outros motivos do que a destinação predeterminada à empresa CONTEMP. Também o fato de a importadora, por si só, não estocar as mercadorias e, posteriormente à importação, vendê-las à CONTEMP não é suficiente para a caracterização da CONTEMP como encomendante predeterminado.

Por outro lado, a incompatibilidade da emissão das notas fiscais com a movimentação concreta das mercadorias importadas, bem como a posterior declaração de inaptidão da inscrição estadual da CONTEMP por inatividade do estabelecimento, poderiam indicar, contrariamente ao constatado pela fiscalização, que as mercadorias importadas não se destinariam de fato à empresa CONTEMP, 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 CONTEMP poderia ter a função de subtrair o controle da fiscalização sobre o destino do papel imune, não cabe aqui, em sede de julgamento, fazê-lo.

Nesse ponto, cabe salientar ao Colegiado 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 por este Colegiado. 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 naquele 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 *Contemp Comércio de Papéis Ltda - EPP* seria a verdadeira encomendante das mercadorias importadas, cuja identificação teria sido ocultada nas declarações de importação.

Em observância ao princípio da tipicidade, corolário dos princípios da Administração Pública da legalidade e da segurança jurídica (art. 2º da Lei nº 9.784/99), a conduta apontada como proibida deve ter precisa correspondência na norma legal. A tipicidade constitui-se em garantia do Estado de Direito, que permite ao cidadão antever as condutas proibidas e as respectivas sanções, para que diligencie no sentido de não cometê-las, como bem esclareceu Rafael Munhoz de Mello³:

Assim, não será o particular surpreendido com a imposição de sanção administrativa pela adoção de um comportamento que não sabia fosse proibido, e tampouco pela imposição de uma medida punitiva que desconhecia, escolhida arbitrariamente pela Administração Pública. A sanção administrativa assim aplicada não cumpriria sua finalidade preventiva, pois, como ensina Celso Antônio Bandeira de Mello, “o pressuposto inafastável das sanções implicadas nas infrações administrativas é o de que exista a possibilidade de os sujeitos saberem previamente qual a conduta que não devem adotar (...)”. É dizer, “cumpre que tenham ciência perfeita de como evitar o risco da sanção (...)”.

A aplicação de sanção administrativa somente é legítima quando a conduta do administrado corresponde perfeitamente ao dispositivo legal que define a infração.

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 imputação de ocultação, mediante fraude ou simulação, da empresa CONTEMP na condição de encomendante predeterminada das importações, deve ser afastada a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

No entanto, não cabe, neste momento processual, analisar a questão da eventual exclusão da responsabilidade da empresa CONTEMP, eis que declarada revel neste processo, não se olvidando que a competência do CARF circunscreve-se ao julgamento de "recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial", de forma que a matéria não impugnada ou não recorrida não deve ser apreciada por este Conselho.

C. "Da tentativa fática de se concluir pelo desvio de finalidade do papel imune e do mérito pontual"

Como se observa na autuação, o desvio de finalidade do papel foi constatado pela fiscalização sob o pressuposto da ocultação da encomendante CONTEMP, 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 CONTEMP seria a real encomendante das importações, conforme acima concluído, não pode também prosperar a tese decorrente de

³ Mello, Rafael Munhoz de. *Princípios Constitucionais de Direito Administrativo Sancionador: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 134/145.

desvio de finalidade do papel, devendo, então, ser exonerada a correspondente exigência dos impostos e das contribuições sociais (PIS/Cofins-importação) no auto de infração, ressalvando-se, no que concerne às contribuições sociais a exigência relativa às DI's nºs 11/0307088-8 e 11/1104390-8, que se baseou também em outro motivo independente, qual seja, no fato de que o importador não era representante da fábrica estrangeira de papel, conforme será analisado abaixo neste Voto.

D. "Da não ocorrência de desvio de finalidade pela suposta ausência de representação do exportador estrangeiro"

Relativamente ao PIS/Pasep-importação e à Cofins-importação, a redução a zero das suas alíquotas do papel quando destinado à impressão de jornais e periódicos é tratada pelo art. 8º, §12 da Lei nº 10.865/2004, regulamentado pelo Decreto nº 6.842, de 07/05/2009, nos seguinte termos:

[Lei nº 10.865/2004]

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

...

§ 12. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições, nas hipóteses de importação de:

III - papel destinado à impressão de jornais, pelo prazo de 4 (quatro) anos a contar da data de vigência desta Lei, ou até que a produção nacional atenda 80% (oitenta por cento) do consumo interno; (vide Lei nº 11.727, de 2008);

IV - papéis classificados nos códigos 4801.00.10, 4801.00.90, 4802.61.91, 4802.61.99, 4810.19.89 e 4810.22.90, todos da TIPI, destinados à impressão de periódicos pelo prazo de 4 (quatro) anos a contar da data de vigência desta Lei ou até que a produção nacional atenda 80% (oitenta por cento) do consumo interno; (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

[Decreto nº 6.842/2009]

Art. 1º Ficam reduzidas a zero, até 30 de abril de 2012 ou até que a produção nacional atenda a oitenta por cento do consumo interno, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de:

I - papel destinado à impressão de jornais; e

II - papéis classificados nos códigos 4801.00.10, 4801.00.90, 4802.61.91, 4802.61.99, 4810.19.89 e 4810.22.90, da TIPI, destinados à impressão de periódicos.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se somente às aquisições ou importações realizadas por:

I - empresa jornalística, editora que explore a indústria de jornal ou gráfica impressora de jornais, na hipótese do inciso I do caput;

II - empresas que explorem a impressão de periódicos utilizando papéis classificados nos códigos 4801.00.10, 4801.00.90, 4802.61.91, 4802.61.99, 4810.19.89 e 4810.22.90 da TIPI;

III - no caso de importação, empresa estabelecida no País como representante da fábrica estrangeira do papel, para venda exclusivamente às pessoas referidas nos incisos I e II deste parágrafo. [grifei]

Alega a recorrente que o papel por ela importado, exportado pelas empresas ROXCEL, DAI EI PAPERS e BENG TSON TRADING AB, é produzido em outras fábricas no exterior, sendo que ela teria apresentado documentos que atestariam a relação existente entre as fabricantes e as empresas exportadoras, as quais figurariam como representantes das primeiras no comércio de papéis sul-americano por questões de logística.

Sobre essa questão, a fiscalização assim se pronunciou no Relatório Fiscal:

(...)

A FATOR DOIS em atendimento à intimação desta fiscalização apresentou cartas de representação dos fabricantes estrangeiros TAIWAN LUNG, HAINAN JINHAI, PT INDAH, GOLD EAST, CANADIAN PAPER CONECTION e SHANDONG SHENNING (Doc. 3.2). As cartas dos fabricantes STORA ENSO MOORIM PAPER, ARTIC PAPER e TULLIS RUSSEL informam apenas que a FATOR DOIS era cliente ou importadora, dos produtos. Assim, resta não comprovada a condição de representante do fabricante estrangeiro dessas quatro últimas empresas (Doc. 3.2).

*Foram apresentadas também cartas dos exportadores estrangeiros ROXCEL e ELOF HANSSON. A carta da ROXCEL declara que a FATOR DOIS a representaria na venda dos papéis fabricados por empresas indicadas, dentre elas, **SUN PAPER CHINA - SHANDONG FACT, SHANDONG BOHUI PAPER INDUSTRY CO., LTD** e JSC "SOLIKAMSKBUMPROM", PT. PABRIK KERTAS TJIWI KIMIA TBK e PT. INDAH KIAT SERANG MILL e a [carta] da ELOF HANSSON declara que a FATOR DOIS a representaria. Entretanto, tais documentos não podem ser aceitos, porque a representação teria que ser do fabricante estrangeiro para a FATOR DOIS e não para terceiros, ainda que tivesse sido declarada pelo fabricante a representação ao terceiro (Doc. 3.2).*

*Não foram apresentadas cartas de representação dos fabricantes **SUNPAPER CHINA - SHANDONG FACT, SHANDONG BOHUI PAPER INDUSTRY CO., LTD** e JSC "SOLIKAMSKBUMPROM" e PT. PABRIK KERTÁS TJIWI KIMIA TBK e PT. INDAHKIAT SERANG MILL, em razão de carta do fornecedor acima mencionada não se prestara fazer prova de representação de fabricante estrangeiro. Assim, resta também comprovada a condição de **não** representante desses cinco fabricantes estrangeiros.*

Quadro 6 - Importações – Representação Fabricante Estrangeiro Não Comprovada.

Nº DI	NCM	Qtde DI (ton)	QTDE Infração	NOME PRODUTOR ESTRANGEIRO	CNPJ Encomendante
1111043908	48101989	125,47	13,18	SHANDONG BOHUI PAPER INDUSTRY CO., LTD	10.945.225/0001-74
1103070888	48101990	308,92	115,99	SUN PAPER CHINA - SHANDONG FACT	10.945.225/0001-74

Fonte: Siscomex (Doc. 7.2).

[grifei]

Assim, diante do não atendimento ao expressamente determinado no Decreto acima, no que concerne à necessidade de que a importadora, ora recorrente, fosse **representante das fábricas estrangeiras de papel**, no caso, das empresas SUNPAPER CHINA - SHANDONG FACT, SHANDONG BOHUI PAPER INDUSTRY CO., LTD, incabível a redução de alíquota para as contribuições pleiteada nas importações objeto das DI's números DI's nºs 11/0307088-8 e 11/1104390-8, acima especificadas, devendo ser mantida a exigência tributária do PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação correspondente no auto de infração sob análise.

Quanto à decisão judicial obtida pela Associação Nacional dos Distribuidores de Papel – ANDIPA, não há qualquer efeito vinculativo para este CARF, eis que a recorrente sequer alegou que fosse membro da referida associação.

E. "Da não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício"

Por fim, quanto à insurgência relativa a incidência de juros de mora sobre a multa aplicada, entendo que os juros de mora são devidos, nos termos do art. 61, *caput* e §3º da Lei nº 9.430/96, sobre os "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal" não pagos no prazo previsto, incidindo, portanto, também sobre a multa de ofício, após o respectivo vencimento:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.

Além disso, a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício após o respectivo vencimento encontra amparo também no Decreto-lei nº 1.736/79⁴, cujos dispositivos abaixo transcritos dispõem sobre a incidência dos juros de mora sobre os débitos para com a Fazenda Nacional de natureza tributária, inclusive durante o prazo em que a cobrança estiver suspensa em face da interposição de recurso administrativo ou de decisão judicial, cuja regra não se aplica somente na hipótese de depósito administrativo ou judicial do montante integral⁵.

⁴ Solução de Consulta Cosit nº 47, de 04 de maio de 2016

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO EMENTA: OS JUROS DE MORA INCIDEM SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, DO QUAL FAZ PARTE A MULTA LANÇADA DE OFÍCIO. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 113, § 1º, 139 e 161; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 44 e 61, § 3º; Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, arts. 2º e 3º.

⁵ (...)

004 Haverá a incidência de juros de mora durante o período em que a cobrança do débito estiver pendente de decisão administrativa?

Sim. De acordo com a legislação tributária, há incidência de juros de mora sobre o valor dos tributos ou contribuições devidos e não pagos nos respectivos vencimentos, independentemente da época em que ocorra o posterior pagamento e de se encontrar o crédito tributário na pendência de decisão administrativa ou judicial.

Art. 1º Os débitos para com a Fazenda Nacional, de natureza tributária, não pagos no vencimento, serão acrescidos de multa de mora, consoante o previsto neste decreto-lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

Parágrafo único. A multa de mora será de 20% (vinte por cento), reduzida a 10% (dez por cento) se o pagamento for efetuado no prazo de 90 (noventa) dias, contado a partir da data em que o tributo for devido. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

Art 2º - Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.

Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.

Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

Art 4º - A correção monetária continuará a ser aplicada nos termos do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.704, de 23 de outubro de 1979, ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 2º deste Decreto-lei.

Art 5º - A correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial.

(...)

Assim, pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário da empresa *Fator Dois Comércio de Papéis Comunicação e Marketing Ltda* para:

A única hipótese em que se suspenderá a fluência dos juros de mora é aquela em que houver o depósito do montante integral do crédito tributário considerado como devido, desde a data do depósito, quer seja este administrativo ou judicial.

Se o valor depositado for inferior àquele necessário à liquidação do débito considerado como devido, sobre a parcela não depositada incidirão normalmente os juros de mora por todo o período transcorrido entre o vencimento e o pagamento.

Normativo: RIR/1999, art. 953, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, art. 5º.

(...)

Extraído do Perguntas e Respostas no sítio da RFB:

<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/respostas-2012/capitulo-xviii-acruscimos-legais-revisada-2012.pdf>, acesso em 08/09/2016.

a) exonerar integralmente a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, veiculada pelo art. 23, V e §3º do Decreto-lei nº 1.455/76;

b) exonerar a exigência dos tributos (II, IPI, PIS/Pasep-importação e Cofins-importação), exceto, as contribuições sociais na importação (PIS/Pasep-importação e Cofins-importação) relativas às DI's nºs 11/0307088-8 e 11/1104390-8.

Cabe a ressalva de que a exigência acima exonerada parcialmente também não remanesce em relação ao responsável tributário revel.

É como voto.

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Voto Vencedor

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Redatora Designada

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Ouso divergir do Ilustre Relator com relação à incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício, entendendo que assiste razão à Recorrente. Isto porque inexistente no ordenamento jurídico pátrio dispositivo legal que fundamente tal exigência.

Com efeito, o artigo 61, *caput* e §3º da Lei n. 9.430, de 37 de dezembro de 1996 (“Lei n. 9.430/96) dispõe que sobre os “**os débitos** para com a União, **decorrentes de tributos e contribuições administrados** pela Secretaria da Receita Federal, (...) não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora”, e que “**sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora**”.

O comando do citado artigo, portanto, determina que sobre os **débitos** (tributos) será aplicada multa de mora quando pagos a destempo, e sobre os **débitos** aplicar-se-á, igualmente, os juros de mora. Contudo, a multa de ofício não foi incluída no débito tributário para fins de aplicação dos juros. Seria de fato “ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do *caput* abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do *caput*”, nas palavras do Conselheiro Rosaldo Trevisan (Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013).

Vê-se, assim, que a literalidade do artigo separa os débitos tributários das penalidades (multas de ofício), determinando a incidência dos juros só sobre os primeiros, e não sobre as segundas.

Parece ter assim andado o legislador buscando estar em sintonia com as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional (“CTN”), com o *status* de lei complementar que tem ao dar cumprimento às funções estipuladas pelo artigo 146 da Constituição Federal.

Efetivamente, o CTN além de claramente separar a natureza jurídica dos tributos (invariavelmente decorrente de condutas lícitas, segundo o artigo 3º) e das multas (penalidades pela prática de ilícitos, ou seja, sanções aplicadas quando da ocorrência de infrações ao sistema tributário), em seu artigo 161 coloca que o “**crédito** não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das **penalidades** cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”

O artigo 161 do CTN, destarte, desintegra as penalidades do crédito tributário para fins de aplicação dos juros. Afinal, caso quisesse que as penalidades estivessem abarcadas pela locução “crédito”, no início do dispositivo, não as teria destacado e dado tratamento diferenciado ao final do mesmo dispositivo legal.

Ressalto que não se está aqui a olvidar que a separação entre *crédito tributário* (do ponto de vista do Fisco, o que corresponde ao *débito tributário*, do ponto de vista do contribuinte) e *penalidades*, do artigo 161 do CTN, colide com outras normas trazidas pelo próprio CTN, vale dizer, o artigo 113⁶ combinado com o artigo 139,⁷ os quais, lidos conjuntamente, levam à conclusão de que o *crédito tributário* abarca toda a obrigação principal, composta tanto pelos tributos como pelas penalidades pecuniárias devidas pelo contribuinte aos Cofres Públicos.

Tal incoerência, contudo, não é suficiente para afastar a dissociação entre *crédito/débito* tributário e *penalidades*, estampada tanto no artigo 161 do CTN como no artigo 61 da Lei n. 9.430/96, quando tratam **especificamente** a incidência dos juros sobre os valores devidos pelos contribuintes ao Fisco. Em ambos os dispositivos somente há autorização para a incidência de juros (no âmbito federal representado pela SELIC) sobre o crédito/débito, entendido como aquele decorrente de fatos gerados de tributos, mas não sobre as penalidades tributárias.

As incoerências da legislação tributária são diversas, cabendo aos órgãos julgadores solucioná-las da maneira mais lógica e justa possível, que é justamente o que aqui se pretende, chegando, das razões acima expostas, à conclusão pela não incidência de juros sobre a multa de ofício.

Nesse sentido vem caminhando a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (e.g. Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013; Acórdão 3402-002.862, de 26 de janeiro 2016), porém ainda não consolidada.

Assim, ao meu ver, é nesse sentido que deve ser interpretada a Súmula CARF n. 4,⁸ cujo teor impõe o reconhecimento como devida a SELIC sobre débitos tributários administrados pela Secretaria Receita Federal. São sim devidos os juros SELIC, mas tão somente sobre os tributos no período de inadimplência, e não sobre eventuais multas de ofício cobradas no mesmo suporte documental (auto de infração).

Sem lei que estabeleça expressamente a aplicação de juros sobre a multa de ofício, incabível a cobrança pretendida pela Autoridade Fiscal nestes autos, devendo ser a mesma cancelada por este Colegiado.

Neste ponto, insta mencionar que não seria aplicável ao presente caso o art. 43, da Lei n.º 9.430/96, mencionado no Acórdão 9303-002.399, da 3ª Turma da CSRF. Isso porque o referido dispositivo traz a previsão de aplicação dos juros de mora quando da lavratura auto de infração que se refira, "*exclusivamente, a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente*", tratando-se, portanto, de "*Auto de Infração sem tributo*" nos termos do título utilizado pela própria lei neste artigo:

"Seção V - Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Auto de Infração sem Tributo

⁶ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

⁷ Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

⁸ Súmula CARF n.º 4: A partir de 1o de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais"

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente **exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.***

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifo nosso)

Como se depreende do relatório, a hipótese trazida no dispositivo legal acima distingue-se claramente daquela sob análise, no qual foi aplicada multa de ofício sobre o valor do tributo não recolhido (IPI), esta sim sem previsão legal para a incidência de juros.

Por fim, cumpre tecer alguns comentários sobre o julgamento do Superior Tribunal de Justiça, que poderia ser citado como fundamento da posição em sentido contrário a aqui exposta.

Trata-se do AgRg no REsp 1.335.688-PR, segundo o qual:

"entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: 'É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.' (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010."

Com a devida vênia ao Egrégio Tribunal, entendo que a decisão ali alcançada não merece guarida. Para ser mais precisa, por uma análise acurada do teor do julgamento, entendo que o STJ ainda não se manifestou sobre a específica questão aqui discutida, pois no AgRg no REsp 1.335.688-PR não foi trazido um único fundamento de decidir a respeito da dicção do artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96, apresentada alhures, tendo sido a decisão calcada em acórdãos do próprio órgão que não resolvem ao tema. Explico.

No Recurso Especial n. 1.335.688, bem como no Agravo de Instrumento de mesmo número, as razões de decidir do Ministro Relator Benedito Gonçalves se limitam a afirmar que o acórdão do TRF da 4ª Região, objeto de reclame do contribuinte, ao decidir pela incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício espelhou a jurisprudência firmada pelas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, justamente como consta no trecho da ementa acima citado, quais sejam: o REsp 1.129.990/PR e o REsp 834.681/MG.

Ocorre que no REsp 1.129.990/PR, segundo os dizeres do Ministro Castro Meira (Relator) "a questão devolvida a este Superior Tribunal de Justiça consiste em saber se a multa decorrente do inadimplemento de ICMS sujeita-se à incidência de juros de mora, como defende o Fisco Estadual, ou sequer integra o crédito tributário e, portanto, não pode sofrer este acréscimo, conforme a tese adotada pelo acórdão hostilizado." Não são necessárias maiores digressões para chegar a conclusão de que se a matéria analisada pelo STJ nesse caso dizia respeito à tributo estadual (ICMS), de modo que não foi objeto de apreciação a legislação federal que fundamenta o presente voto (artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96). Com efeito, o r. acórdão teve como base unicamente as normas constantes dos artigos 113, 139 e 161 do CTN.

Na mesma problemática incorre o REsp 834.681/MG, no qual discutia-se, em primeiro lugar, a aplicabilidade da taxa Selic como índice legítimo de correção monetária e juros de mora para a correção de débitos do contribuinte perante a Fazenda Pública estadual (de Minas Gerais, *in casu*). Como segundo ponto enfrentado pelo STJ aparecia a incidência dos juros sobre a multa de ofício que, por óbvio, também se limitava ao âmbito da legislação estadual, provável razão pela qual mais uma vez o Tribunal silenciou sobre a exegese do artigo 61, *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96.

Constata-se, assim, que os precedentes utilizados como alicerce para a decisão do AgRg no REsp 1.335.688-PR não tangenciaram especificamente os dizeres do artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96. Por essa razão não vislumbro qualquer razão para alterar o posicionamento majoritário que vem sendo adotado por esse Colegiado, a respeito da falta de previsão legal para a incidência da Selic sobre a multa de ofício imposta nos autos de infração lavrados pela Secretaria da Receita Federal.

Dessarte, voto por dar provimento ao recurso voluntário para a excluir a aplicação da taxa de juros Selic sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa do presente julgado.

(assinado digitalmente)

Thais de Laurentiis Galkowicz - Redatora Designada