



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11131.720756/2014-11
ACÓRDÃO	3004-000.211 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VIACOR GRAFICA E EDITORA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011, 2012

OCULTAÇÃO DO VERDADEIRO ADQUIRENTE. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. MULTA.

A operação de comércio exterior realizada para comprador predeterminado, sem que haja a sua indicação na declaração de importação, caracteriza a ocultação do verdadeiro adquirente.

PAPEL IMUNE. ADQUIRENTE COM REGISTRO ESPECIAL. SIMULAÇÃO DE VENDA. DESVIO DE FINALIDADE.

A importação de papel com imunidade tributária e sua revenda para empresa com Registro Especial não é condição suficiente para afastar a responsabilização do importador pelo desvio de finalidade. Verificada a revenda para terceira empresa, com a utilização de simulação do negócio jurídico, fica comprovado o desvio do papel, por falta de observância da correta utilização do produto na finalidade constitucionalmente prevista, ensejando a cobrança dos tributos e contribuições que deixaram de ser recolhidos e consectários legais.

IMPORTAÇÃO. FALSIDADE DOCUMENTAL. DANO AO ERÁRIO. LANÇAMENTO. ATIVIDADE VINCULADA E OBRIGATÓRIA.

Quando apurada a falsidade (material ou ideológica) da fatura que instruiu o despacho aduaneiro, fica caracterizado o dano ao Erário impondo a aplicação da pena de perdimento da mercadoria importada ou da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na hipótese desta não ter sido localizada ou ter sido consumida.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas em relação ao

crédito tributário. A pessoa, física ou jurídica, que concorra, de alguma forma, para a prática de atos fraudulentos ou deles se beneficie responde solidariamente pelo crédito tributário decorrente. É responsável solidário o terceiro oculto, destinatário final de mercadorias importadas mediante esquema fraudulento, conforme dicção do artigo 124, inciso I, do CTN e artigo 95, inciso I, do Decreto-lei nº 37/1966.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2012

COFINS-IMPORTAÇÃO. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. PAPEL PARA IMPRESSÃO DE JORNAIS E PERIÓDICOS. REPRESENTAÇÃO DA FÁBRICA ESTRANGEIRA. NÃO COMPROVAÇÃO.

A redução da alíquota da COFINS-Importação, incidente sobre a importação de papel destinado à impressão de jornais e dos 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, está condicionada à comprovação, pelo importador, da condição de representante da fábrica estrangeira de papel no país.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2012

PIS-IMPORTAÇÃO. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. PAPEL PARA IMPRESSÃO DE JORNAIS E PERIÓDICOS. REPRESENTAÇÃO DA FÁBRICA ESTRANGEIRA. NÃO COMPROVAÇÃO.

A redução da alíquota da Contribuição para o PIS/PASEP, incidente sobre a importação de papel destinado à impressão de jornais e dos 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, está condicionada à comprovação, pelo importador, da condição de representante da fábrica estrangeira de papel no país.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Dionísio Carvallhedo Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisário e Rosaldo Trevisan (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Dos lançamentos

Cuidam os autos da exigência de crédito da União, relativos à cobrança do

Imposto de Importação - II (R\$ 132.115,85), do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (R\$ 92.500,34), da contribuição para o PIS/PASEP/Importação (R\$ 21.620,95), da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins/Importação (R\$ 101.918,02), acrescidos de multa proporcional e juros, e da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria (R\$ 618.576,79), conforme previsto no art. 23, inc. V e § 3º, do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, em desfavor de VIACOR GRÁFICA E EDITORA LTDA - EPP e FATOR DOIS COMÉRCIO DE PAPÉIS COMUNICAÇÃO E MARKETING LTDA.

Tais lançamentos ocorrerem em sede de fiscalização aduaneira de zona secundária, relativa às DI descritas no auto de infração, registradas pela empresa FATOR DOIS, decorrente da instauração de procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas, previsto na Instrução Normativa (IN) SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, conforme Relatório de Fiscalização (fls. 58 a 85), anexo ao Auto de Infração (fls. 02 a 57), a seguir sinteticamente explanado, a fim de se obter uma fiel compreensão dos fatos mencionados:

A FATOR DOIS registrou importações de papel na modalidade direta, nas quais ocultou o encomendante predeterminado das mercadorias, a VIACOR GRÁFICA E EDITORA LTDA - EPP, sendo 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.

a FATOR DOIS apresentou resposta à intimação na qual declara que as negociações de vendas dos papéis importados foram feitas verbalmente, não dispondo de qualquer documento, que as importações não foram por encomenda, que num período de 90 dias entre a encomenda do papel ao importador e a chegada da mercadoria realizava as vendas do papel no mercado interno, e que as mercadorias são entregues ao cliente nacional no Porto de Santos no momento da chegada, sem necessidade de armazenamento.

A FATOR DOIS foi constituída em junho/2001 com o objetivo de "comércio de propaganda e marketing, publicidade, livros e fitas" e apenas em 2008 inseriu em seu objeto social o comércio, importação e exportação de papel imune e comercial.

Segundo informações do sistema CNPJ tem como atividade principal o comércio atacadista de artigos de escritório e de papelaria - código CNAE 4647-8-01. A empresa é detentora de Registros Especiais para operar com papel imune na condição de importadora e de distribuidora desde junho/2009, sendo que sua primeira importação foi em outubro/2009.

No período fiscalizado - outubro/2009 a dezembro/2012, segundo informações do Siscomex e do Sped, em setenta operações a FATOR DOIS importou 10,31 mil toneladas de papel no valor total declarado de mais de R\$ 18 milhões, sendo que 9,90 mil toneladas desse papel foram importadas com imunidade de II e IPI e redução das alíquotas de PIS e COFINS.

Essa quantidade total de papel importado foi formalmente destinada para apenas 17 empresas, sendo que para apenas duas delas, conforme pormenorizado a seguir, foram destinados aproximadamente 80% do total importado ao longo de todo o período.

Em treze importações registradas pela FATOR DOIS no período de outubro/2009 a dezembro/2012, constatou-se a ocultação da VIACOR como encomendante predeterminada das mercadorias, o que configurou a não comprovação destinação constitucional desse papel imune importado, conforme assinalado no Termo de Constatação (fls. 60).

A imunidade tributária do papel somente se materializa se o papel for destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, segundo exigido pela própria Constituição, que expressa essa finalidade ou destinação do papel imune.

Para redução das alíquotas das contribuições para o PIS e o Cofins na importação do papel também é exigida essa destinação constitucional, além de outros requisitos específicos, instituídos pelas normas infraconstitucionais.

Foram os registros de notas fiscais eletrônicas no Sped que permitiram o exame da destinação do papel imune importado a partir de julho de 2010, uma vez que a empresa não apresentou documentos hábeis para tal.

A FATOR DOIS não atendeu aos item 6.4 e 6.6 do Termo de Início para prestar informação detalhada da utilização/destinação da quantidade total de papel importado por DI e NCM, discriminando a quantidade de papel imune, data da utilização/destinação, o destinatário ou outro tipo de destinação dada e a atual localização, junto com os respectivos documentos comprobatórios e apresentar os registros segregados de papel imune, nos termos do §7º do artigo 1º do Decreto nº 6.842/2009, respondendo que não realizava operações de industrialização, apenas revendia os papéis importados.

-A partir do 2º semestre/2010, a codificação adotada para os papéis no SPED, as informações das notas fiscais e o próprio *modus operandi* da empresa que entrega toda a

mercadoria logo na saída do Porto de desembarço, permitiram a identificação de cada saída/venda de todo o papel importado.

A assinalação documental da destinação das 10,31 mil toneladas do papel importado pela FATOR DOIS no período de outubro/2009 a dezembro/2012, possibilitou também a constatação da saída desse papel diretamente do porto de desembarço aduaneiro para a empresa compradora no mercado interno, o que constitui robusta evidência da predeterminação de tais vendas e, portanto, que as importações foram de fato realizadas por encomenda, o que revela a ocultação desses encomendantes, beneficiários e intervenientes nas operações.

Essa ocultação dos encomendantes nas importações delinea também o desvio da finalidade constitucional do papel imune.

Convém ressaltar que as compradoras no mercado interno do papel importado pela FATOR DOIS, de fato, encomendantes das mercadorias, deveriam obrigatoriamente antes do registro da importação estar habilitadas no Siscomex, em modalidade compatível com a operação a ser realizada, consoante o art. 2º, § 3º da IN SRF nº 634/2006.

Caso a pessoa jurídica registre uma importação enquadrada na modalidade direta e a fiscalização aduaneira constate que se trata de Importação por "conta e ordem" ou "por encomenda", em razão de se enquadrarem, tanto uma quanto outra, na respectiva definição legal, terá cometido a prática da interposição fraudulenta de terceiros, definida no inciso V, do artigo 23, do Decreto-lei nº 1.455/76.

Em sessenta e nove importações de papel registradas no período fiscalizado pela FATOR DOIS ficou evidenciada a ocultação de encomendantes predeterminados, ou seja, de beneficiários e intervenientes nessas operações de comércio exterior, sendo que em seis dessas importações parte das mercadorias foi encomendada pela VIACOR.

A FATOR DOIS atuou como intermediária nessas operações de terceiras empresas, dentre elas a VIACOR, destinatárias finais predeterminadas dos produtos, sem jamais ter informado esse fato à aduana brasileira.

A predeterminação dessas vendas por encomenda se configura no fato das mercadorias importadas terem sido entregues para os compradores no mercado interno diretamente da saída do Porto de desembarço aduaneiro, no próprio contêiner em que vieram do exterior, e as notas fiscais de venda terem sido emitidas na mesma data ou em datas muito próximas das notas fiscais de entrada das importações.

A própria FATOR DOIS, embora tenha negado a realização de importações "por encomenda" de terceiros, reconheceu que entrega as mercadorias aos clientes na saída do Porto de Santos e que não faz estocagem de mercadorias.

E ainda, em grande parte das importações destinadas a mais de um encomendante, a distribuição das mercadorias nos contêineres no país de origem pelo exportador já era feita em razão da venda predeterminada antecipada à importação realizada no mercado interno.

A FATOR DOIS não possui nenhuma vinculação a encomendante em importação "por encomenda" ou adquirente em "importação por conta e ordem" no Siscomex, em nenhuma das DI registradas foi informado o CNPJ do encomendante das mercadorias e os encomendantes dessas mercadorias importadas nem mesmo são habilitados para realizar operações de comércio exterior no Siscomex, e/ou não possuem Registro Especial para operar com papel imune na modalidade de importador.

Algumas informações constantes da DIPJ do período de 2008 a 2012 merecem destaque, pois mostram não somente a tentativa da FATOR DOIS de ocultar sua atuação no comércio exterior e sua situação de estabelecimento equiparado a industrial nas DIPJ de 2009 e 2010, ao informar que não teria realizado operação de comércio exterior e a não sujeição à apuração de IPI nos períodos, mas também a situação de inexistência de empregados em 2009, 2010 e 2012 e de estoque de 2009 a 2011 que indiciam a empresa como uma mera repassadora de mercadorias, além de ter informado em todas as DI que as mercadorias se destinavam a consumo, quando na verdade, destinavam-se a revenda.

E ainda, existe diferença entre informações prestadas de débito e crédito de IPI no RAIPJ da EFD de outubro a dezembro de 2012 e as notas fiscais eletrônicas registradas, conforme apontado na análise automática do Contágil.

Intimada a prestar informações sobre a negociação das vendas dos papéis importados no mercado interno e sobre a armazenagem dessas mercadorias, a FATOR DOIS declarou que as negociações foram verbais, não dispondo de qualquer documento, e que as mercadorias foram entregues aos clientes na saída do Porto de Santos, não fazendo armazenagem das mercadorias.

Em relação à justificativa para o não enquadramento das importações na modalidade "por encomenda", a despeito da realização de vendas a encomendantes predeterminados (Item 3 da Intimação nº 5), alegou que as importações não foram "por encomenda", que o papel comprado no prazo de 90 dias é vendido a clientes do conhecimento do sócio Carlos Pontinha.

Embora a empresa alegue que as negociações das vendas no mercado interno tenham sido verbais, além de não parecer crível que negociações relevantes em quantidades e valores, de diferentes tipos de papéis tenham sido feitas apenas verbalmente, ainda mais quando há menção em suas notas fiscais de devolução de compras nº 418683, 418930 e 419452, o desacordo da mercadoria com o "nosso pedido".

A entrega dos papéis importados aos compradores no mercado interno diretamente do Porto de desembarque 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 (fls. 1100/1143).

A ocultação dos beneficiários e intervenientes nas operações de importação se aperfeiçoa pelo fato de nove desses compradores predeterminados de mais de 90% do

total importado não possuem Registro Especial para operar com papel imune na modalidade de importador e/ou nem mesmo dispõem de habilitação no Siscomex para realizar operações de comércio de exterior.

A VIACOR 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.

Em relação aos recursos financeiros utilizados nessas operações de comércio exterior a fiscalização identificou que os fornecedores estrangeiros foram pagos adiantadamente e/ou à vista e os demais custos incorridos foram preponderantemente pagos mediante adiantamentos ao despachante aduaneiro, conforme registros contábeis e documentos apresentados.

A discrepância do preço unitário da venda no mercado interno de produtos idênticos provenientes de uma mesma importação, revela manipulação dos preços, por conveniência do cliente e corrobora a constituição da operação por encomenda, uma vez que se fosse uma venda normal no mercado interno, os preços seriam idênticos, com variações possíveis no ramo comercial, mas não as acima mencionadas, totalmente irracionais, maior preço para o comprador de maior quantidade e que paga em menor prazo.

De forma geral, constatou-se 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.

Vale repisar que para todas as importações em que se configura a ocultação do encomendante das mercadorias, configura-se também o desvio da finalidade constitucional para a imunidade do II e IPI e redução das alíquotas de PIS e Cofins incidentes sobre a importação, tendo em vista que a importação irregular não pode amparar benefício legal, notadamente, em razão dos compradores desatenderem aos requisitos legais da importação por encomenda, que são o Registro Especial para operar com papel imune na modalidade de importador e/ou a habilitação para realizar operações de comércio exterior.

As vendas por encomenda de 328,3 toneladas de papel imune e não imune para a VIACOR foram provenientes das importações assinaladas no quadro 6 (fls. 15). As notas fiscais dessas vendas 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 desembarque aduaneiro evidencia que tais operações ocorreram por encomenda predeterminada dessa empresa

A FATOR DOIS realizou importações de papel imune no período, sendo que 328,3 toneladas foram vendidas para encomendante predeterminado, a VIACOR, consoante o art. 150, inciso V, alínea "d", da Constituição Federal, e com redução das alíquotas das contribuições para o PIS e Cofins, nos termos do § 10 ou § 12, incisos III e IV, do artigo 8º da Lei nº 10.465, de 30 de abril de 2004.

Essa imunidade tributária somente se materializa se o papel for destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, segundo exigido pela própria Constituição, que expressa a finalidade ou destinação do papel imune. Para redução das alíquotas das contribuições para o PIS e o Cofins na importação do papel também é exigida essa destinação constitucional, além de outros requisitos específicos, instituídos pelas normas infraconstitucionais.

A ocultação da VIACOR como beneficiária ou interveniente nas importações, ou seja, da condição de encomendante predeterminado de papéis imune importados pela FATOR DOIS, configura também o desvio da finalidade constitucional desses papéis.

A falta de habilitação no Siscomex para realização de operação de comércio exterior e a não detenção do registro especial com papel imune para operar na modalidade de importadora violam regra fundamental na comprovação da destinação do papel imune, posto que a VIACOR não estava apta para realizar nenhuma dessas operações de importação de papel imune, em nenhuma modalidade.

E, ainda, sua inscrição estadual foi declarada inidônea pela SEFAZ/SP, com efeitos desde 16/03/2011, pela não localização do contribuinte (fls.1159). As vendas acima mencionadas foram posteriores aos efeitos da inidoneidade da inscrição estadual do estabelecimento VIACOR. A abrangência dos efeitos da inidoneidade da inscrição estadual na data da emissão das notas fiscais de venda, por si só, acarretaria a glosa dessas vendas para fins de reconhecimento da imunidade tributária e redução de alíquotas das contribuições sociais.

As importações de papel imune para se beneficiarem da redução das alíquotas das contribuições para o PIS e Cofins devem ser realizadas por empresas que explorem a atividade de indústria de publicações periódicas ou estabelecidas no país como representante da fábrica estrangeira de papel, nos termos dos § 1º do artigo 1º e do § 1º do artigo 4º, do Decreto nº 5.171, de 20/04/2004.

Para o usufruto da redução a zero das contribuições para o PIS e Cofins, a importação de papéis, destinados à impressão de jornais e de periódicos, classificados nos códigos 4801.00.10, 4801.00.90, 4802.61.91, 4802 61.99, 4810.19.89 e 4810.22.90, da TIPI, por empresas que não exerçam a atividade industrial, deveria ser realizada por empresas estabelecidas no país como representante da fábrica estrangeira de papel, para vendas exclusivas para empresas industriais de livros ou publicações periódicas.

A FATOR DOIS em atendimento à intimação desta fiscalização apresentou cartas de representação dos fabricantes estrangeiros fabricantes STORA ENSO, MOORIM PAPER, ARTIC PAPER e TULLIS RUSSEL, que 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 empresas.

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.

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.

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

Dessa forma, impõe-se o não reconhecimento de redução das alíquotas para as contribuições para o PIS e Cofins nessas importações, conforme Quadro 7 (fls. 75).

Ressalte-se que para essas importações também se configurou o não reconhecimento da imunidade de impostos e da redução de tributos pela ocultação do encomendante das mercadorias, em virtude do que as exigências foram efetuadas solidariamente em desfavor do importador e encomendante oculto.

Nas importações a seguir identificadas são explicitados os elementos que constituem evidência da utilização de documentos falsos na instrução das respectivas DI. Em razão de nessas DI ter também terem sido constatadas a infração de ocultação de beneficiário e interveniente nas operações penalizada com a mesma multa aplicável à infração de utilização de documento falso na instrução da DI, perdimento das mercadorias, substituído pela multa correspondente a 100% do valor aduaneiro das mercadorias, no caso de impossibilidade da aplicação da perda da mercadoria, tal multa será aplicada apenas uma vez, mas considerado no valor aduaneiro os encargos de frete não declarados, conforme a seguir explicitado.

- As DI nº 11/2043448-5, 11/2122385-2, 12/0984441-0, 12/1242636-5, 12/1576296-0, 12/1582007-2, 12/1607030-1 e 12/2014221-4 foram instruídas com as faturas nº SI008804, SI008966, SI010737, SI011320, SI011750, SI011766, SI012047 e SI012430 da ELOF HANSSON, respectivamente. Ocorre que foi constatado que as faturas nº SI008804, SI008966, SI010737, SI011320, SI011750, SI012047 e SI012430, apesar de todas serem subscritas pela mesma signatária, Sra. Elisabeth Rasmussen, trazem assinaturas visualmente distintas, apesar da tentativa de parecerem idênticas.

A distinção visual de assinaturas de mesmo signatário apostas nessas faturas configura a falsidade desses documentos. Destaca-se ainda que apenas da invoice nº SI011766 instrutiva da DI nº 12/1582007-2 consta signatário diverso aos das faturas acima indicadas. As importações de papel instruídas com faturas falsas, que foram vendidas por encomenda predeterminada da VIACOR são as indicadas na tabela de fls. 76.

O desvio ou a não comprovação da utilização do papel imune importado na finalidade constitucional, que é a impressão de livros, jornais ou periódicos, acarreta o não

reconhecimento da imunidade do II e IPI, nos termos do art. 150, inciso VI, alínea "d" da Carta Magna, e da redução das alíquotas para as contribuições sociais para o PIS e Cofins, instituída pelo §§ 10 e 12, incisos III e IV, do artigo 8º da Lei nº 10.465/2004.

Nas importações em que foi constatada a destinação ao encomendante predeterminado, do papel imune importado ocultados nas respectivas DI, assinaladas no Demonstrativo de Infrações, configura-se também o desvio de finalidade desse papel imune importado, nos termos dos incisos III e IV, c/c §5º e alínea "b" do inciso I do § 1º do art. 106 do Decreto nº 6.759/2009 e artigo 1º, incisos I e II, e §§1º e 2º e art. 33, inciso IV, alínea "a", da Lei nº 11.945/2009 e art. 1º do Decreto nº 6.842/2009 c/c os artigos 1º e 15 da IN RFB nº 976/2009.

A não representação comercial dos fabricantes estrangeiros do papel imune importado, mediante as DI assinaladas no Demonstrativo de Infrações, na dicção do §13 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 e artigo 42 da Lei nº 12.058/2009 c/c o inciso II do § 1º do artigo 1º e § 1º do artigo 4º do Decreto nº 5.171/2004 e inciso III do § 1º do artigo 1º do Decreto nº 6.842/2009, acarreta o não reconhecimento da redução das alíquotas das contribuições para o PIS e Cofins.

O descumprimento ou a não comprovação do cumprimento das condições para reconhecimento da imunidade do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados e da redução das alíquotas das contribuições para o PIS e Cofins incidentes sobre as operações de importação do denominado papel imune pleiteadas pelo importador impõem o lançamento desses tributos não recolhidos por ocasião do desembaraço aduaneiro das mercadorias, acompanhados dos acréscimos legais devidos.

Consoante o disposto no artigo 77 do Decreto nº 6.759/2009, no cálculo dos tributos foi considerado o valor aduaneiro declarado, conforme Demonstrativo de Valor Aduaneiro Declarado (fls. 1141 a 1143) das mercadorias constantes das respectivas DI assinaladas no Demonstrativo de Infrações Apuradas (fls. 1138 a 1140).

Respondem solidariamente pelos tributos incidentes sobre as importações, e conjuntamente pelas infrações apuradas o importador FATOR DOIS e o encomendante predeterminado ocultado nas DI assinaladas no Demonstrativo de Movimentação do Papel Importado e de Infrações (fls. 1100 a 1137), VIACOR GRÁFICA E EDITORA LTDA - EPP, consoante o 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.

Da impugnação

A atuada VIACOR GRÁFICA E EDITORA LTDA - EPP não foi localizada em seu endereço cadastral (fls. 1221/1222) e por esta razão foi cientificada do auto de infração apenas em 14/08/2014, quinze dias após a publicação do Edital nº 64/2014 (fls.1223). Contudo, não apresentou defesa dentro do prazo legal estabelecido.

A atuada FATOR DOIS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PAPÉIS LTDA foi cientificada do auto de infração em 10/07/2014, por meio de envio de cópia da autuação pelos correios, acompanhada de aviso de recebimento (fls. 1220), e apresentou impugnação em 11/08/2014 (fls. 1846 a 1881), onde apresenta as seguintes alegações:

A impugnante é empresa familiar originalmente constituída no ano de 2001 para atuar no segmento de comunicação e marketing, mas, em 2008, os sócios resolveram modificar o ramo de atuação.

Aproveitando-se da experiência de mais de 30 anos no mercado papelheiro do Sr. Carlos Pontinha Pereira, convidaram-no a compor a sociedade para desempenhar novo objeto social.

Após fazer a imprescindível alteração de seu objeto social, a impugnante credenciou-se a operar no comércio exterior, por meio da habilitação ordinária junto ao Siscomex (Radar) e da obtenção do Registro Especial para Importação e Comercialização de Papel Imune.

A despeito da licitude indiscutível dos atos acima narrados, foi surpreendida com a lavratura dos Autos de Infração e imposição de multa em face da empresa Viacor Gráfica e Editora Ltda - EPP, na qual a impugnante seria sujeito passivo solidário, por ocultação do encomendante em operações de comércio exterior e desvio da finalidade do papel imune.

Ocorre que as cobranças insculpidas nos autos de infração não merecem prosperar, pois a capitulação partiu de premissas equivocadas, caracterizando-se por inconsistências procedimentais na apuração das supostas infrações e, no mérito, por presunções infundadas.

Se não há interesse comum entre as pessoas na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, a solidariedade se dará em virtude de lei. Nesse contexto, verifica-se claramente que não existe nenhum interesse comum entre as pessoas na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, destarte a solidariedade somente poderia ficar consignada caso estivesse expressamente descrita em lei.

No caso dos presentes autos administrativos, 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 conduta tipificada pela I. Fiscal foi enquadrada como uma suposta importação por encomenda, sendo a "importação por conta e ordem" e a "importação por encomenda" dois institutos rigorosamente diferentes à luz da previsão do legislador federal, jamais poderia a ora Impugnante ser enquadrada como codevedora de qualquer quantia oriunda do presente procedimento fiscalizatório.

O erro de fato é aquele consubstanciado na inexatidão de dados fáticos, atos ou negócios que dão origem à obrigação tributária, enquanto o erro de direito é o equívoco na valoração jurídica dos fatos, ou seja, desacerto sobre a incidência da norma à situação

concreta. Desta feita, em razão das nulidades apresentadas pela impugnante, é mister que seja retirada do polo passivo solidário desta obrigação tributária, cancelando-se, por conseguinte os autos de infração.

A Sra. Auditora-Fiscal sustentou em suas alegações que a Impugnante 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 suscitadas foram superficiais e não estão revestidas da profundidade exigida de todo e qualquer trabalho fiscal, pois a Auditora-Fiscal utilizou como principal fundamento para caracterizar a ocultação do encomendante a questão de a impugnante destinar a mercadoria adquirida no comércio exterior, quase sempre, diretamente do porto para o adquirente no mercado interno.

A Sra. Auditora-Fiscal simplesmente traz aos autos um histórico resumido dos principais eventos societários envolvendo a Impugnante, sugerindo, desde o início, a suposta caracterização de ocultação de encomendante, por interposta pessoa no mercado externo. Tudo isto, fundado em meras suposições, não em fatos concretos efetivamente comprovados.

Desde a expedição do MPF o foco da fiscalização parecia já estar direcionado a tão somente atestar a estrutura pré-considerada fraudulenta e não o de investigar acuradamente a realidade fática e, a partir dela, chegar à conclusão que apontasse, de fato, a existência de ocultação de encomendante em operações no mercado exterior, bem como de desvio da finalidade constitucional do papel importado.

A julgar pelas contundentes e direcionadas suposições feitas pela Fiscalização neste caso concreto, tudo leva a crer que a intenção era a de exclusivamente incluir mais um "apanhado" de empresas no que foi intitulado pela própria Receita Federal como "Operação Papel Imune", do que efetivamente fiscalizar e investigar a fundo os intervenientes que operam neste mercado para, então, diante dos fatos identificados - e não presumidos - apenar os reais infratores.

Ainda que assim não fosse, ou seja, mesmo que admitamos que a intenção primordial da fiscalização fosse a de realmente investigar a conduta da Impugnante, e não a de simplesmente atestar algo já previamente concebido, o cotejo do Termo de Constatação com o resultado das análises fiscais aponta em sentido contrário ao desfecho das autuações fiscais.

Ao elencar as constatações que supostamente confirmariam as premissas assumidas pela autoridade fiscalizadora, a Sra. Auditora-Fiscal acabou trazendo aos autos elementos que não conseguiria comprovar mais adiante, deixando suas autuações fiscais baseadas em frágeis suposições, em confronto direto com a verdade material encontrada a partir da análise da documentação comprobatória.

Inicialmente a fiscalização se pautou nas seguintes ilações para alegar desvio da finalidade constitucional do papel importado e ocultação dos reais intervenientes em operações no mercado exterior por parte da Impugnante: a) Suposta venda a adquirentes predeterminados; b) Não ingresso das mercadorias importadas no estoque físico da

impugnante; c) Entrega direta das mercadorias do porto, sem estocagem em ambiente físico de propriedade da Impugnante; d) Suposta distribuição antecipada das cargas pelo exportador estrangeiro; e) Suposta informação falsa prestada pela Impugnante acerca das mercadorias destinarem-se a consumo e não revenda; f) Suposta baixa lucratividade da Impugnante, por suposta discrepância nos preços de venda;

Todavia, ao discorrer sobre ditas elucubrações, a Sra. Auditora-Fiscal consolidou suas alegações sustentando a omissão e não a comissão da impugnante, ou seja, a impugnante teria infringido as regras aduaneiras e fiscais pela sua conduta omissiva em relação ao que a I. Fiscal entende correto para as operações questionadas, o que não poderia ser verificado em um lançamento de ofício que não se pauta, ao menos em tese, em presunção legal.

A impugnante utilizava-se de um *modus operandi* diferenciado e de elevado *know-how* comercial e logístico, mas, jamais ilegal ou fraudulento, capaz de ensinar 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, por ter atuado por mais de 30 anos no ramo de papel e por ter contatos diretos com representantes de empresas de grande porte nacional e internacional, 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.

Com seu *know-how*, dotado de imensurável gama de contatos de empresas e reconhecido por sua conduta e históricos exemplares, o Sr. Carlos Pontinha Pereira introduziu a empresa impugnante no mercado exterior, atuando somente quando possuísse disponibilidade financeira para importar a mercadoria do exterior ou, excepcionalmente, interesse em captar recursos por meio de empréstimos em instituições financeiras registradas perante o Banco Central do Brasil.

Ademais, é importante destacar que 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.

Ao longo do 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 Sr. Carlos Pontinha Pereira entrava em contato com as grandes gráficas ou usuárias de papel

informando que dispunha de mercadoria importada para a revenda. Nesse ponto, eram acertadas as bases da venda, como prazo e formas de pagamento pela mercadoria.

Quanto à logística adotada pela empresa, qual seja, realizar o armazenamento da mercadoria importada em Portos Alfandegados, tais como o TECONDI, hoje ECOPORTO, TRANSBRASA, etc., novamente a legislação se coloca ao seu favor, nos termos do art. 39 da Lei Federal nº 5.025/1966.

Ou seja, a alegação da Fiscalização, para presumir que a impugnante realizou a ocultação de reais intervenientes, que das mercadorias importadas foram entregues para os compradores no mercado interno diretamente da saída do Porto de desembarço aduaneiro no próprio contêiner em que vieram do exterior e as notas fiscais de venda foram emitidas na mesma data ou em datas muito próximas das notas fiscais de entrada das importações é totalmente infundada.

As operações realizadas pela impugnante em nada presumem ou induzem para uma importação terceirizada. Na verdade, indicam uma importação própria.

Enquanto a mercadoria era produzida no exterior, embarcada e destinada ao Brasil, a Impugnante dava início aos seus trabalhos comerciais de venda e negociava os volumes de papéis a serem vendidos a cada adquirente interessado, discutia prazos de entrega - D30, D60, D90 - coletava os pedidos formais de compra (pós-negociação) e, uma vez desembarcados os contêineres no Brasil e realizados os procedimentos de praxe (capatazia etc.), armazenava o produto no porto de Santos conforme o armazém escolhido, até que os produtos seguissem para os seus adquirentes no mercado interno.

Quando bem sucedida a atuação da Impugnante (almejada a cada operação), os produtos importados, muitas vezes, antes mesmos de serem embarcados no exterior, já eram comercializados no mercado interno brasileiro, para entrega em "X" dias (baseado na expectativa de desembarque no país), razão pela qual, inclusive, alguns contêineres já chegavam ao Brasil com volume certo segregado por cliente, na medida em que quando a Impugnante lograva êxito em negociar a venda em curto prazo após a sua negociação de compra no exterior (totalmente independente e desvinculada da venda interna), era possível solicitar ao exportador a referida segregação.

Ao chegarem ao Brasil, os produtos eram desembarcados e imediatamente remetidos aos adquirentes locais, quando a negociação interna já havia sido concretizada, evitando-se, assim, sobretaxas de armazenamento, ou ficavam armazenados nos armazéns portuários, sujeitos à sobretaxa.

Portanto, qual seria a lógica ainda de se ter um encomendante predeterminado, pagando antecipadamente ao fornecedor no exterior, com todos os riscos da operação, e recebendo o pagamento a prazo? Que sentido faria pagar sobretaxa de armazenagem, se tudo já estivesse efetivamente pré-determinado junto ao suposto encomendante?

Ademais, a técnica tributária aduaneira nos remete a algumas possíveis intenções das empresas que pretendem de fato encobrir os reais importadores, quais sejam:

(i) fugir das regras de preços de transferência quando negociam com pessoas ligadas no exterior ou com fornecedores em países com tributação favorecida; (ii) escapar da equiparação industrial pelo fato de importar por encomenda; (iii) lavar dinheiro, dentre outros.

No caso concreto, nenhuma dessas situações se verifica, muito pelo contrário, (i) Não há qualquer vínculo societário entre os supostos encomendantes e os fornecedores da Impugnante, razão pela qual não se justifica querer fugir de regras de *transfer pricing*; (ii) a cadeia é desonerada de tributação interna por estarmos diante de papel imune, motivo pelo qual não se justifica querer escapar da equiparação da legislação do IPI; (iii) os recursos empregados são lícitos e sequer foram questionados pela Sra. Auditora Fiscal, não havendo, portanto, lavagem de dinheiro. Enfim, tudo exatamente como estabelece a legislação.

É importante enfatizar que 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-desembaraço 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.

Apresenta, como forma de facilitar a visualização de seu *modus operandi*, dados de duas transações comerciais finalizadas pela empresa (fls. 1856 a 1857).

O breve descritivo narrado é materializado por meio da análise sequencial dos Documentos 15.01 a 15.18 (fls. 1313 a 1843), peças fundamentais desta Impugnação, contendo inclusive planilha específica, detalhada com datas e fases do processo em relação às demais operações, comprovando-se, portanto, diferentemente do que sugere a Sra. Auditora-Fiscal, a ordem cronológica comprobatória de uma importação direta (compra e consequente venda) e não com encomendante predeterminado.

No que concerne à suposta divisão da mercadoria no exportador estrangeiro, é necessário esclarecer que a Impugnante solicitava que os contêineres fossem preenchidos com um tipo único de papel a ser importado (além da questão já destacada anteriormente que viabilizada a segregação por cliente), pois pela sua logística, de armazenagem e entrega, o custo sairia menor e existiriam mais possibilidades para revendê-las sem manuseá-las no mercado interno (ou seja, nas hipóteses de o papel, em seus diferentes tipos, não terem sido vendidos até o momento do embarque no exterior).

A afirmativa de que a impugnante declarou em todas as DI que as mercadorias eram destinadas a revenda e não ao consumo, afirma a impugnante que seria impossível ser de outra maneira, em virtude de ser detentora de dois Registros Especiais, concedidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, para operar com papel imune, quais sejam o de importador de papel e o de distribuidor de papel.

A Fiscalização, além de apresentar essas ponderações desarrazoadas, alegou ainda que a impugnante apresentou informações contraditórias em suas DIPJ dos anos calendário de 2009 e 2010, se esquivando da condição de operador do comércio exterior.

A impugnante esclarece que, no ano de 2009, consta a informação de que a empresa atuou no mercado exterior, ou seja, a informação prestada pela própria Sra. Auditora-Fiscal, com a devida vênia, é inverídica.

Em 2010, embora tenha informado de maneira equivocada que não havia realizado operações no mercado exterior, a impugnante demonstrou as aquisições de mercadorias realizadas, inclusive informando, no campo respectivo, a receita auferida com a revenda no mercado interno e os tributos incidentes.

Com relação ao IPI, também são encontrados erros na DIPJ, tanto no ano 2009 quanto no ano 2010. Todavia, as informações constam das DCTF apresentadas para o mencionado período, nas quais se demonstra, tanto a apuração quanto o recolhimento do IPI.

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

Evidente que a venda realizada à empresa VIACOR se deu de boa-fé, haja vista que, para o devido cumprimento da finalidade do papel imune, qual seja, a destinação à impressão de livros, jornais e periódicos, basta que as empresas detenham o Registro Especial.

Por tal razão, não há que ser apenas 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.

Ademais, conforme decisão proferida no âmbito do Colendo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática do Recurso Repetitivo, no REsp 1.148.444/MG, entendeu-se que, além do ato declaratório de inidoneidade só produzir efeitos após sua publicação, os atos de boa-fé realizados anteriormente àquela declaração devem ser considerados válidos.

Desta feita, em homenagem ao disposto no artigo 19, inciso V, da Lei nº 10.522/2002 e no artigo 62-A do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 256/2009), o Auto de Infração referente ao suposto crédito de Imposto de Importação, para a operação envolvendo o Papel Imune, não merece prosperar face à regularidade, à época, da documentação apresentada pela empresa VIACOR à impugnante, bem como da boa-fé apresentada pela impugnante quando da operação que agora é autuada.

Portanto, a impugnante realizava a importação em seu nome, por sua conta e risco, para, depois de adquirir os produtos no exterior, revendê-los no mercado interno a quem tivesse interesse nas condições que a impugnante apresentava.

Se a impugnante é astuta em manter uma equipe enxuta, com elevada capacidade comercial e logística, cumprindo à risca a legislação aduaneira e fiscal, não pode ser apenas por ter uma operação tão otimizada que foge aos padrões.

Destarte, houve erro de fato na caracterização da Impugnante como suposta interposta pessoa de terceiros nas importações do exterior que realizou durante do período fiscalizado, razão pela qual os autos de infração ora combatidos devem ser julgados nulos.

É possível extrair da legislação a existência de duas hipóteses distintas de ocultação do sujeito passivo como fonte fraudulenta (*i.e.* "interposição fraudulenta"), sendo uma a comprovada e outra a presumida.

A interposição fraudulenta presumida não foi utilizada como fonte de autuação pela Sra. Fiscal, pois não foi detectada a existência de (i) não-comprovação da origem, (ii) disponibilidade, e/ou (iii) transferência dos recursos empregados nas operações da Impugnante.

Caso não estejam presentes tais elementos de presunção legal, como ocorre no caso *sub examine*, a interposição fraudulenta como fonte de penalização ao interveniente questionado deverá ser comprovada pela Autoridade Fiscal.

Como expressamente asseverado pela Sra. Auditora-Fiscal na fundamentação dos autos de infração ora combatidos e, pontualmente, no Termo de Constatação, a suposta conduta fraudulenta da Impugnante encontra fundamento punitivo originário no supramencionado inciso V, do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Da forma narrada no Termo de Constatação, fica praticamente impossível existir uma importação direta legítima.

A Sra. Fiscal alega que a impugnante não atuou por conta própria nas importações, já que estava destinando mais de 80% de suas vendas a duas empresas. Questiona-se acerca de qual o problema ou a antijuridicidade desta conduta e onde está positivado que nas importações diretas os produtos importados têm que ser segregados em percentuais a distintos adquirentes.

Imperiosa, portanto, a presença da comprovação da intenção da fraude, da simulação, para tipificar a interposição fraudulenta comprovada e, conseqüentemente, a aplicação da multa decorrente prevista pelo artigo 33 da Lei nº 1.488/2007.

A falta de provas pela Sra. Fiscal até a confundiu em alguns pontos, onde ora se alegava que havia encomendante predeterminado - figura da importação por encomenda (maioria dos apontamentos do Relatório), ora se sugestionava a importação por conta e ordem de terceiros.

Faltou, na essência, motivação ao ato administrativo praticado pela Sra. Fiscal. A motivação é necessária para todo e qualquer ato administrativo, consoante já decidiu o STF. Hoje, com mais razão, essa afirmação é extremamente pertinente, pois a Constituição Federal exige que até as decisões administrativas sejam motivadas (art. 93, X).

A limitação à presunção como prova é inerente ao processo administrativo fiscal, enquanto relevante e fundamental instrumento de acesso à justiça. Simplesmente ignorar a verdade material e aceitar a livre presunção pró Fisco é medida que deve ser repudiada.

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 11131.720.756/2014-11, em razão de suposta ocultação de encomendante, não merece prosperar.

Desta feita, requer o cancelamento do Auto de Infração de Multa, na medida em que, uma vez comprovada a licitude das operações realizadas pela Impugnante, não há que se falar em ocultação de encomendante em operações no mercado exterior, destacando-se que tal conduta em nenhum momento foi efetivamente comprovada pela Fiscalização, tendo esta somente presumido tal ocorrência.

No termo de Constatação nº 04 a Fiscalização apontou que a importação realizada pela empresa Impugnante, no que diz respeito às Declarações de Importação nºs 12/0984441-0, 12/1576296-0 e 12/1607030-1, teria se dado com a utilização de documentos falsos, e que, por ser ela sujeito passivo solidário na presente autuação, seria também penalizada, com pena de perdimento ou multa de 100% sobre o valor aduaneiro da operação.

Nesse ponto, por questão de lógica, não haveria porquê falsificar um documento advindo do exterior, em virtude, principalmente, da desoneração tributária envolvendo o papel importado, destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

Por mais infratora que urna empresa possa ser, qual a "vantagem" de falsificar uma assinatura se a carga tributária em si, maior desafio dos sonegadores, é zero?

As análises da Auditora-Fiscal não equivalem às análises periciais realizadas por um técnico, distanciando-se e muito disso.

Por tais razões, não poderia a Fiscal simplesmente, sem a devida análise técnica pericial, incluir no auto de infração da Impugnante que se trata de documentos falsos, como de fato o fez.

Em razão do prazo exíguo para coletar documentos de mais de quatro anos inclusive proveniente de terceiros, requer prazo suplementar de 30 (trinta) dias para juntá-los aos autos.

Em homenagem ao Princípio da Verdade Material que deve nortear os julgamentos nesta esfera, pretende-se especialmente carrear aos autos administrativos documento advindo da empresa ELOF (na Suécia), que ateste a regularidade de todas as

operações realizadas por seu intermédio e rechace cabalmente a ilação de que existiria falsidade de assinatura nos documentos acostados às Declarações de Importação, todos rigorosamente legitimamente emitidos por referido parceiro comercial.

Sendo assim, a Impugnante requer o cancelamento do Auto de Infração em razão da incompetência subjetiva da Sra. Auditora-Fiscal para analisar tecnicamente as diferenças existentes entre um documento tido como original e um documento tido como falso.

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.

Todas as alegações da fiscalização se pautaram em dois pontos, (i) o fato de a impugnante ter realizado importações como sendo interposta pessoa, além de (ii) o adquirente (sujeito passivo da autuação fiscal) não possuir Registro Especial de Importador ou habilitação no Siscomex.

No que concerne à ocultação de encomendante, a Impugnante já demonstrou cabalmente que em nada contribuiu para que lhe fosse imputada tal infração.

Quanto ao outro ponto, é necessário esclarecer que a Fiscalização alega que, pelo fato de a empresa adquirente no mercado interno não ter Registro Especial, na modalidade de importador para operacionalizar papel imune restaria evidenciado o desvio de finalidade constitucional do papel.

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.

A Lei nº 11.945/2009, utilizada pela Fiscal para imputar a infração à Impugnante, não dispõe acerca de nenhuma obrigação quanto à exigibilidade de se possuir Registro Especial na modalidade de importador, para as empresas que comprem, no mercado interno, mercadorias de origem estrangeira.

Da mesma forma, a Instrução Normativa RFB nº 976/2009 descreve que o Registro Especial será concedido em consonância com a atividade exercida pelo estabelecimento, ou seja, só a quem importa será concedido o Registro Especial na modalidade importador.

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". Por tais motivos a impugnante requer que seja cancelado o Auto de Infração.

No que concerne exclusivamente aos lançamentos de PIS e COFINS, no albergue das DI nº 12/1607030-1, 12/1576296-0 e 12/1756088-4, a Impugnante recebeu autuação em decorrência do entendimento da Fiscalização de que não possuía documento hábil para a comprovação de que era representante da fábrica estrangeira do papel importado, situação esta que, com base no Decreto nº 6.842/2009, exclui o benefício concedido pelo mesmo decreto, de alíquotas reduzidas a zero, tanto para o PIS quanto para a COFINS.

Nesse contexto, cumpre esclarecer que a Impugnante realizou operações de importação de papel, nos anos de 2009 até 2012, com diversas empresas, incluindo as empresas exportadoras DAIEI PAPERS USA CORP. (DI nº 09/1536234-6/001, 10/0113378-3/002, 10/0113378-3/003 e 11/0538772-2/001), ROXCEL HANDELSGES M.B.H (DI nº 10/1752192-3/001, 11/0361970-7/001 e 11/0361970-7/002) e BENGTON TRADING AB (DI nº 12/2025423-3/001), das quais é representante no mercado interno.

Com isso, sendo solicitada pela Fiscalização, quando do procedimento instaurado no MPF nº 0816500/00542/14, apresentou os documentos que atestavam a sua representatividade perante todas as empresas exportadoras estrangeiras de papel com as quais operacionaliza, incluindo as empresas ROXCEL, DAIEI PAPERS e BENGTON TRADING AB.

Ocorre que, o papel importado pela Impugnante e exportado por estas empresas é produzido em outras fábricas, conforme tabela de fls. 1876. Sendo assim, a Impugnante apresentou documentos que atestam a relação existente entre as fabricantes e as empresas exportadoras, as quais figuram como suas representantes daquelas, no comércio de papéis sul-americano, por questões de logística.

Contudo, a Fiscalização não aceitou os documentos apresentados pela Impugnante, sendo que não requisitou novos documentos, muito menos maiores explicações.

Partindo dos documentos entregues, a Sra. Auditora-Fiscal lavrou o Auto de Infração, alegando que a origem do papel não tinha correlação com as empresas exportadoras, das quais a Impugnante é representante no mercado interno.

Entretanto, o dispositivo utilizado para concluir que a Impugnante não era detentora da posição de representante do fabricante estrangeiro do papel imune não menciona a forma a ser utilizada como meio de comprovação da representatividade do exportador no exterior.

Tampouco, define que a representação do fabricante não pode se dar por meio de empresa exportadora que a este represente em determinado setor do mercado internacional, como é o caso deste processo administrativo.

Ademais, nesse ponto, cabe menção acerca da Ação Declaratória nº 0021682-05.2012.4.03.6100, ajuizada pela Associação Nacional dos Distribuidores de Papel - ANDIPA,

em trâmite perante a 14ª Vara Federal da Seção Judiciária de São Paulo, na qual foi obtida antecipação dos efeitos da tutela jurisdicional.

No caso em tela, a discussão gira em torno da ilegalidade do Decreto nº 6.842/2009, o qual, nos termos da aludida decisão, extrapola sua competência para delimitar a extensão da isenção conferida pelo legislador infraconstitucional acerca da redução das alíquotas de PIS e COFINS nos casos de comercialização de papéis destinados à impressão de livros, jornais e periódicos.

Mencionada informação é válida para ressaltar que, mesmo existindo determinação acerca da exigência de se comprovar a representatividade do fabricante estrangeiro, a norma que a veicula não é formalmente correta. Ainda que a Impugnante não pretenda suscitar nenhum controle de legalidade ou constitucionalidade por parte dos nobres julgadores, é imprescindível destacar tal descalabro e chamá-lo à atenção dos operadores do direito.

Aliás, em uma interpretação sistemática do sistema tributário vigente, envolvendo especificamente a lei exonerativa, seu decreto regulamentar (em debate) e o artigo 99 do Código Tributário Nacional, segundo o qual "*o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos (...)*", temos que levar em consideração que a exigência regulamentar pode até existir, mas, em hipótese alguma, pode limitar o benefício legal concedido, independentemente de qualquer ilação de ilegalidade formal ou material.

Com isso, 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 que a Impugnante é representante do exportador estrangeiro do papel, nas operações envolvendo as DI nº 12/1607030-1, 12/1576296-0 e 12/1756088-4, é mister que o Auto de Infração se limite, unicamente, a esse ponto específico, cancelando-se as demais cobranças aqui veiculadas.

Com isso, a Impugnante, 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. 1287 a 1310).

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.

De qualquer forma, como não cabe aos órgãos judicantes administrativos a declaração ou aplicação de tal ilegalidade, exceto se presente estivesse decisão do STJ segundo a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil (art. 19, V, da Lei nº 10.522/2002 c/c art. 62-A do Regimento Interno do CARF), a Impugnante junta os

documentos complementares ora apresentados como prova de efetivo cumprimento da norma exonerativa.

Segundo capitulação legal constante nos autos de infração em tela, incidiram juros de mora com base na taxa SELIC, segundo previsão do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996.

Ocorre que, se as multas de ofício não forem pagas nos prazos estipulados nos autos de infração, também haverá incidência de juros de mora sobre estas penalidades impostas, haja vista a interpretação indevida que as Autoridades Fiscais estão atribuindo ao citado artigo 61 da Lei nº 9.430/1996.

Ainda que não tenha sido pontualmente destacado tal reflexo pela Sra. Auditora-Fiscal, uma vez que está condicionado ao não pagamento das multas de ofício nos prazos de 30 (trinta) dias, a Impugnante deve rebater desde já estas futuras exigências indevidas, na medida em que optou por impugnar as exações.

Nessa esteira, 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.

Sob o abrigo do artigo 4º, §1º da Portaria RFB nº 2.439/2010, a Impugnante requer que a Representação Fiscal lavrada pela fiscalização permaneça na unidade de controle até que sobrevenha decisão definitiva na esfera administrativa.

Ex positis, a Impugnante requer a Vossa Senhoria seja julgada procedente a presente Impugnação para, preliminarmente, reconhecer a nulidade integral dos autos de infração epígrafados, pelas razões expostas.

No mérito, a Impugnante requer a Vossa Senhoria seja integralmente julgada procedente a presente Impugnação, para cancelar *in totum* as autuações fiscais epígrafadas, pelas razões de direito expostas, caso a nulidade apontada inicialmente não seja acatada.

Requer que as multas de ofício lavradas nos autos de infração em tela não sofram incidência de juros de mora e a Representação Fiscal para Fins Penais permaneça no âmbito da unidade de origem até a decisão final transitada em julgado na esfera administrativa.

Alternativamente, 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.

Ademais requer prazo suplementar de 30 (trinta) dias para juntar documentos com tradução juramentada provenientes da empresa ELOF, com sede na Suécia, que rechaçarão a alegação de falsidade de parte dos documentos instrutivos das declarações de importação.

Finalmente, a Impugnante requer que as notificações e intimações relativas ao presente processo administrativo sejam feitas exclusivamente ou com cópia para as pessoas dos procuradores indicados ao final da peça impugnatória.

Em 10/09/2014 (fls. 1229 a 1234) a impugnante apresentou petição em que faz referência à necessidade de juntada de documentos vindos do exterior e que estariam em trâmite junto às autoridades do país de origem, razão pela qual solicitou mais 15 dias de prazo para a apresentação dos documentos. Em 25/09/2014 (fls. 2171 a 2175) apresentou carta emitida pela empresa Elof Hansson, acompanhada de tradução juramentada.

A 7ª Turma da DRJ/FOR, Acórdão nº 08-34.358:

- **DECLAROU NÃO IMPUGNADA** a exigência, em relação ao responsável solidário Viacor Gráfica e Editora 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;
- **CONHECEU 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**, mantendo o crédito tributário objeto da presente lide.

A decisão foi assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. REVELIA. EFEITOS.

A ausência de impugnação por parte de sujeito passivo solidário acarreta, contra o revel, a preclusão temporal do direito de praticar o ato impugnatório, prosseguindo, o litígio administrativo, no tocante aos demais. Todavia, havendo pluralidade de sujeitos passivos, a impugnação tempestiva apresentada por qualquer um deles, não versando exclusivamente sobre o vínculo de responsabilidade, suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação a todos os autuados.

AUTO DE INFRAÇÃO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA. DESRESPEITO AO PRINCÍPIO DA MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O Auto de Infração encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da Lei. Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma legal indicada, deve o Fisco proceder ao lançamento, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011, 2012

OCULTAÇÃO DO VERDADEIRO ADQUIRENTE. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. MULTA.

A operação de comércio exterior realizada para comprador predeterminado, sem que haja a sua indicação na declaração de importação, caracteriza a ocultação do verdadeiro adquirente.

PAPEL IMUNE. ADQUIRENTE COM REGISTRO ESPECIAL. SIMULAÇÃO DE VENDA. DESVIO DE FINALIDADE.

A importação de papel com imunidade tributária e sua revenda para empresa com Registro Especial não é condição suficiente para afastar a responsabilização do importador pelo desvio de finalidade. Verificada a revenda para terceira empresa, com a utilização de simulação do negócio jurídico, fica comprovado o desvio do papel, por falta de observância da correta utilização do produto na finalidade constitucionalmente prevista, ensejando a cobrança dos tributos e contribuições que deixaram de ser recolhidos e consectários legais.

IMPORTAÇÃO. FALSIDADE DOCUMENTAL. DANO AO ERÁRIO. LANÇAMENTO. ATIVIDADE VINCULADA E OBRIGATÓRIA.

Quando apurada a falsidade (material ou ideológica) da fatura que instruiu o despacho aduaneiro, fica caracterizado o dano ao Erário impondo a aplicação da pena de perdimento da mercadoria importada ou da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na hipótese desta não ter sido localizada ou ter sido consumida.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas em relação ao crédito tributário. A pessoa, física ou jurídica, que concorra, de alguma forma, para a prática de atos fraudulentos ou deles se beneficie responde solidariamente pelo crédito tributário decorrente. É responsável solidário o terceiro oculto, destinatário final de mercadorias importadas mediante esquema fraudulento, conforme dicção do artigo 124, inciso I, do CTN e artigo 95, inciso I, do Decreto-lei nº 37/1966.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

A cobrança dos juros de mora em percentual equivalente à taxa Selic está em conformidade com o disposto na legislação de regência. A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2012

COFINS-IMPORTAÇÃO. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. PAPEL PARA IMPRESSÃO DE JORNAIS E PERIÓDICOS. REPRESENTAÇÃO DA FÁBRICA ESTRANGEIRA. NÃO COMPROVAÇÃO.

A redução da alíquota da COFINS-Importação, incidente sobre a importação de papel destinado à impressão de jornais e dos 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, está condicionada à comprovação, pelo importador, da condição de representante da fábrica estrangeira de papel no país.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2012

PIS-IMPORTAÇÃO. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. PAPEL PARA IMPRESSÃO DE JORNAIS E PERIÓDICOS. REPRESENTAÇÃO DA FÁBRICA ESTRANGEIRA. NÃO COMPROVAÇÃO.

A redução da alíquota da Contribuição para o PIS/PASEP, incidente sobre a importação de papel destinado à impressão de jornais e dos 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, está condicionada à comprovação, pelo importador, da condição de representante da fábrica estrangeira de papel no país.

Em Recurso Voluntário, a Recorrente ratifica as razões de sua impugnação, requerendo a reforma do acórdão recorrido.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Semíramis de Oliveira Duro**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

Diante da repetição dos argumentos de impugnação e por concordar com a análise das operações realizada pela DRJ, adoto seus fundamentos, nos termos do art. 114, §12, I, do RICARF/2023, conforme posto a seguir, com adaptações.

Da preliminar de nulidade do Termo de Sujeição Passiva

A defendente FATOR DOIS argui a nulidade do Termo de Sujeição Passiva. Inicialmente, a respeito das nulidades que podem afetar o processo administrativo fiscal, importa registrar que assim dispõe o Decreto 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

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

Ainda que se considere que o disposto no artigo transcrito não encerra relação *numerus clausus* de possibilidades de nulidade, somente poder-se-ia cogitar desta no caso de vício em um dos elementos estruturais dos atos administrativos atacados, a saber, além da competência do agente, a forma, o objeto, a finalidade ou o motivo do ato.

Observa-se que quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas em Auto de Infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio, nos termos do art. 60 do mencionado Decreto.

Ademais, da leitura do Relatório Fiscal, percebe-se que a Autoridade Autuante narrou, com clareza e coerência, as etapas do procedimento fiscal e os fatos verificados em consequência daquele, demonstrando claramente a correspondente subsunção às normas legais de regência.

Constam do referido termo os dispositivos legais que fundamentaram o Auto de Infração lançado, estando ainda presentes no processo administrativo a evidenciação da composição analítica da base de cálculo do AI lavrado, não restando qualquer indício de que tenha havido cerceamento do direito de defesa dos autuados.

Alega a defendente que houve falta de motivação no ato praticado pela fiscalização, mas, uma vez mais, não é possível, preliminarmente, fazer juízo de valor quanto a este tópico específico, que será abordado quando da análise do mérito da autuação, restando apenas constatar que, diante das informações carreadas aos autos, tanto pela fiscalização, quanto pela autuada, o ato praticado está devidamente motivado.

Deste modo, considerando-se que todos os atos e termos constantes dos autos foram praticados por pessoas no pleno gozo de sua competência funcional, nenhuma das questões aduzidas pela manifestante macularia o processo administrativo de forma absoluta, posto que todas seriam passíveis de saneamento, se fosse o caso.

Quanto à sujeição solidária passiva propriamente dita, esta será tratada quando da análise do mérito, uma vez que os elementos que fundamentaram a sua existência estão imbricados com as práticas infracionais perpetradas pelos agentes que compõem o polo passivo da presente exação, conforme se verá em linhas posteriores, não sendo possível fazer qualquer consideração acerca da solidariedade sem passar pela observância das relações de causa e efeito contidas no auto de infração.

Da motivação do Auto de Infração e das formalidades legais

Não merecem acolhida as alegações da empresa de que houve carência de motivação no procedimento fiscal, por não estarem explicitadas a enunciação e descrição do motivo, composto de narrativa concreta, objetiva e comprovada, estando o feito, assim, eivado de nulidade.

Houve no caso, conforme se verifica no Auto de Infração (fls. 02 a 57) e no Termo de Constatação nº 4 (fls. 58 a 85), a descrição completa das situações encontradas pela fiscalização, subsumindo os fatos às normas existentes com o enquadramento de cada uma das infrações, a discriminação clara e precisa das infrações e das circunstâncias em que foram praticadas, a indicação do dispositivo legal infringido e a indicação da penalidade aplicada.

Ao contrário do que afirma a Impugnante, o Relatório Fiscal é claro e coerente ao descrever a infração cometida. A Fiscalização, ao constatar a ocorrência de infração a dispositivo da legislação aduaneira, lavrou o Auto de Infração, nos termos do artigo 768, *caput* do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 6.759, de 2009, bem como do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), a seguir transcritos.

Regulamento Aduaneiro

Art. 768. A determinação e a exigência dos créditos tributários decorrentes de infração às normas deste Decreto serão apuradas mediante processo administrativo fiscal, na forma do Decreto nº 70.235, de 1972 (Decreto-Lei nº 822, de 5 de setembro de 1969, art. 2º; e Lei nº 10.336, de 2001, art. 13, parágrafo único). (...)

CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Ante o exposto, o Auto de Infração encontra-se revestido das formalidades legais, gozando de liquidez e certeza, e estando de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, tendo sido formulado de modo que a defendente tivesse pleno conhecimento de seu conteúdo, para que pudesse exercer seu direito à ampla defesa, observados os princípios da motivação e da legalidade dos atos administrativos, não se verificando, portanto, nulidade na exigência de que trata o processo.

DO MÉRITO

Considerações acerca da autuação

A fiscalização levada a termo em face das pessoas constantes do auto de infração, na condição de autuadas, se deu para apuração de infração conexa a outra cometida anteriormente, sendo a primeira utilizada como meio para consecução da segunda. A infração imediata, embora constitua infração autônoma, punível com a aplicação da pena de perdimento de mercadorias, se deu acompanhada de infração mediata, que foi o não recolhimento dos impostos e a redução das contribuições sociais exigíveis.

Em outras palavras, a fiscalização teve início para apuração da ocultação do verdadeiro adquirente das mercadorias importadas, cujo objetivo primário a ser alcançado seria tornar recônditas as pessoas destinatárias dos produtos importados, evitando, deste modo, o conhecimento por parte da Administração Tributária das pessoas verdadeiramente envolvidas nas transações realizadas, que visavam, como objetivo maior, desviar da sua finalidade o papel importado com imunidade dos impostos e redução das alíquotas das contribuições sociais.

O dano ao erário é irregularidade de caráter formal, para o qual é desnecessário o resultado naturalístico causado pela conduta infracional, e permanente ou continuado, cujos efeitos persistem ao longo do tempo até o momento em que cessa a permanência da ilicitude. A sua caracterização decorre do descumprimento, pelo agente, do seu dever legal de prestar informações necessárias ao controle aduaneiro das operações do comércio exterior brasileiro, essenciais aos interesses e à defesa nacionais.

A importação por encomenda de terceiros pode variar na sua complexidade, em função da negociação entre as partes, mas tem por essência o interesse do adquirente em receber suas mercadorias negociadas no exterior, sem o que a motivação do importador para promover a nacionalização das mesmas não existiria.

O emprego de interposta pessoa² é artifício flagrado em operações de comércio exterior, sendo conceituada a interposição fraudulenta como todo ato em que uma pessoa física ou jurídica aparenta ser o responsável por uma operação que não realizou, interpondo-se entre o fisco e o real beneficiário, responsável pela operação de comércio exterior para ocultar o sujeito passivo da transação.

O Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com as alterações da Lei nº 12.350, de 2010, estabeleceu como uma das hipóteses de dano ao Erário a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros e puniu a infração com o perdimento das mercadorias e, subsidiariamente, quando não localizadas ou consumidas, com multa equivalente ao seu valor aduaneiro, a saber:

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

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

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

[...]

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

(Grifei)

A mercadoria importada pela empresa FATOR DOIS é o papel para impressão de livros, jornais ou periódicos, que goza de imunidade tributária em relação aos impostos que lhe seriam incidentes, além de possuir benefício legal para redução das contribuições para o PIS e para a Cofins. Mas a fiscalização comprovou que se tratava, na verdade, de caso de ocultação do verdadeiro adquirente, a empresa VIACOR.

A legislação não faz ressalva quanto à necessidade de comprovação da finalidade da ocultação dos verdadeiros adquirentes, nos casos de fraude ou simulação, incluído aí a interposição fraudulenta, constituindo esta em infração autônoma, caracterizada como dano ao Erário, conforme disposto no art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, já anteriormente citado.

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 VIACOR.

Neste 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 FATOR DOIS apresentou uma série de informações que tentam desconstruir o corpo probatório constante do auto de infração, mas seus argumentos são fundados em uma suposta *expertise* de um dos sócios da empresa, não podendo ser penalizada por ser astuta (sic) e ter “uma operação tão otimizada que foge aos padrões conseguir comprar o papel no fabricante estrangeiro e, após este momento e antes de sua chegada, providenciava a venda dos produtos” (fls.1864).

Ocorre que, 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. A impugnante faz referência a duas transações realizadas que serviriam para comprovar sua tese (fls.

1856 a 1857), mas comparando com os documentos apresentados (fls. 1313 a 1843), verifica-se que não restou evidenciado que sejam verdadeiras as assertivas.

A primeira razão para tal desconsideração é que, durante a fiscalização, a própria defendente afirmou que todos os contratos realizados pela empresa eram verbais, não tendo apresentado qualquer tipo de documento no momento em que estava sob fiscalização, os quais poderiam, em tese, encerrar a fiscalização sem qualquer exigência, caso ficasse comprovada a correção das operações realizadas.

A segunda razão diz respeito aos próprios documentos apresentados. Nota-se que nos documentos acostados aos autos (fls. 1242 a 2168), em anexo à impugnação, há uma troca de mensagens eletrônicas entre funcionários da FATOR DOIS e da empresa exportadora, a ROXCEL, entre os dias 10/11/2010 e 03/12/2010, com informações sobre os pedidos realizados, quantidades e qualidade dos produtos a serem enviados ao Brasil, fatura proforma e adiantamento de pagamento.

Quanto a estas mensagens cabe esclarecer que há uma grande variedade de produtos, especificados exatamente por quantidade e qualidade, demonstrando que com tamanha variedade de produtos importados, seria natural maior dificuldade de revenda no mercado nacional, uma vez que, para houvesse a venda nos moldes alegados pela defendente, as necessidades dos clientes deveriam ser exatamente aquelas dos produtos importados, tanto na quantidade, quanto na qualidade.

Ademais, todos os pagamentos são adiantados, o que deixaria a impugnante em uma situação absolutamente incomum, de ter grande quantidade de produtos negociados e pagos, sem um local para armazená-los em sua chegada no país, ficando na suposta dependência de armazéns alfandegados, sabidamente possuidores de custos elevadíssimos, e sem a garantia de que os produtos seriam revendidos em sua totalidade, dependendo apenas da astúcia da empresa em conseguir realizar tais vendas durante o transporte marítimo.

A defendente informou também à fiscalização que os contratos entre a FATOR DOIS e as empresas adquirentes do papel no Brasil seriam verbais. Assim, segundo a defendente, a FATOR DOIS realizava importações de mercadorias em quantidades e qualidades específicas, pagando antecipadamente por estes produtos ao exportador, sem ter onde armazená-los em sua chegada ao Brasil, realizando as vendas exatamente daquilo que foi importado sem que tivesse qualquer garantia contratual de sua venda.

O que se viu, na verdade, foi que todas as importações realizadas foram imediatamente repassadas para clientes da FATOR DOIS, sem que fosse necessário armazenar tais mercadorias por sequer um dia após o desembarço, sendo o transporte realizado diretamente do porto para o endereço dos adquirentes nacionais, nas exatas quantidades importadas pela defendente, sem que houvesse qualquer saldo a ser negociado em momento posterior.

Em seguida há uma cópia da declaração de importação (DI) nº 11/0307088-8 e dos contratos de câmbio, mas não há qualquer vinculação destes às mensagens anteriores, não sendo possível identificar qualquer correlação entre os documentos. O próximo documento é uma nota fiscal de serviços, emitida pelo terminal de contêineres TRANSBRASA, onde se pode notar ter havido a

cobrança pelas despesas de manuseio e armazenagem das mercadorias referentes a esta DI, no período anterior ao desembarço aduaneiro, conforme se nota pelas datas do documento.

Este detalhe aniquila o argumento da impugnante de que as mercadorias ficavam armazenadas nos depósitos alfandegados aguardando uma suposta venda das mercadorias, uma vez que a armazenagem de cargas antes do desembarço é situação necessária e obrigatória para praticamente todas as cargas que chegam ao país, até que seja registrada a DI e desembarçada pela Alfândega responsável. Não há qualquer documento que comprove que houve armazenagem de carga após o desembarço.

Logo na sequência constam dois pedidos de compra, referentes a supostos pedidos da empresa LEOGRAF e PLEXPEL, datado o primeiro de 16/02/2011 e o segundo sem data legível, mas ambos com autenticação em cartório realizada apenas em 06/08/2014, ou seja, após a ciência do auto de infração.

Ademais, estes pedidos não são documentos contábeis que possam ser auditados pela Receita Federal de modo a garantir sua idoneidade, tratando-se de meros formulários impressos pela própria empresa e cuja emissão não guarda qualquer rigor, não se prestando como meio de prova para garantir que a transação comercial realizada entre a FATOR DOIS e os clientes ali indicados se deu realmente nesta data e/ou na forma lá descrita.

Também não há referência aos produtos importados e negociados pela empresa entre novembro e dezembro de 2010, a que fazem alusão as mensagens eletrônicas apresentadas nos exemplos trazidos aos autos e que seriam os mesmos que supostamente foram comprados por estas duas empresas nacionais, como quer fazer crer a defendente. Ou seja, mesmo que tais pedidos fossem documentos idôneos e auditáveis, não há neles qualquer referência ao produto negociado entre a FATOR DOIS e a exportadora, conforme mensagens apresentadas.

Para concluir a suposta sequência referente à negociação, a defendente apresenta uma série de notas fiscais de saída de mercadorias onde fica claro que a data da saída dos produtos, dia 18/02/2011, coincide com a data do desembarço aduaneiro, que se deu às 18:00h do dia 17/02/2011, demonstrando, uma vez mais, que as mercadorias já estavam vendidas quando de sua chegada ao país, confirmando aquilo que consta no auto de infração e que se refere ao verdadeiro *modus operandi* da empresa, ou seja, importar o papel para clientes predeterminados, sem que esta condição fosse revelada à Receita Federal.

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 ocultação do verdadeiro adquirente da mercadoria é falta gravíssima, penalizada na legislação aduaneira com o perdimento, por caracterizar dano ao Erário, conforme disposto no Decreto-

Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, uma vez mais referenciado:

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

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

[...]

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

(grifei)

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.

Neste sentido, urge esclarecer a alegação que, a julgar pelo contido no auto de infração, seria quase impossível realizar uma importação direta, pois esta afirmação contém um grave equívoco. As importações diretas, assim como as importações por encomenda ou por conta e ordem de terceiros, são modalidades legalmente previstas, não havendo maiores dificuldades para o exercício de uma ou outra modalidade, a depender da intenção dos agentes envolvidos.

O estabelecimento de requisitos e condições para uma empresa figurar como importadora direta, importadora por conta e ordem de terceiros ou mesmo como encomendante, serviu para segregar as empresas por ramo de atividade econômica em que atuam, deixando a cada uma das empresas importadoras somente a possibilidade de atuação no seu nicho específico, não havendo qualquer impedimento de que uma empresa importe um bem para seu próprio consumo ou revenda, desde que respeitadas as normas legais, o mesmo valendo para cada uma das demais modalidades existentes.

O armazenamento a que faz referência em sua peça impugnatória é aquele que é pago quando da chegada da mercadoria no porto, obrigatório para todas as cargas com tratamento ordinário, até que haja o registro da DI e o desembaraço aduaneiro. A alegação que a mercadoria ficava armazenada em recintos alfandegados demonstra claramente uma tentativa de tergiversar acerca do ocorrido, uma vez que as mercadorias eram retiradas do porto tão logo desembarçadas, no mais das vezes no mesmo dia.

Também alega a defendente que a Auditora-Fiscal autuante confundiu os institutos da importação por encomenda e da importação por conta e ordem de terceiros, mas não foi isso que se percebeu ao longo do trabalho fiscal, quando foram estabelecidas todas as circunstâncias que se referiam ao caso e restou demonstrada a ocultação do verdadeiro adquirente.

É que a legislação que cuida da importação por encomenda estabelece uma série de obrigações ao importador e ao encomendante, da mesma forma que estabelece para a importação por conta e ordem de terceiros, redundando o seu descumprimento na aplicação da mesma pena, ou seja, o perdimento das mercadorias, ou a multa substitutiva equivalente a 100% do valor aduaneiro, em caso de já ter havido o consumo.

A empresa encomendante, a VIACOR GRÁFICA E EDITORA LTDA - EPP, 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 VIACOR. Além disto, a VIACOR foi declarada inidônea pela SEFAZ/SP, com efeitos desde 16/03/2011, pela não localização do contribuinte (fls.1159).

Não há dúvida que a FATOR DOIS fez operações de comércio exterior para compradores predeterminados, cometendo a infração de ocultação do verdadeiro adquirente, interpondo-se irregularmente nas transações de importação, conforme identificado pela fiscalização, que foi ainda mais longe, buscando verificar a ocorrência do desvio de finalidade do papel destinado à impressão de jornais, livros ou periódicos.

É que este produto goza de imunidade relativa aos impostos, conforme estabelecido no art. 150, VI, alínea “d”, da Constituição Federal, e de redução das alíquotas das contribuições para o PIS e para a Cofins, conforme disposto no art. 8º, da Lei nº 10.865/2004, estando certo que o papel importado por meio das DI constantes do auto de infração a que se refere este PAF, teve as alíquotas das contribuições reduzidas, conforme é possível observar, por exemplo, no extrato da DI nº 12/1607030-1 (fls. 399).

Sendo a operação de importação realizada por encomenda, e sendo a suposta destinatária das mercadorias (VIACOR) uma empresa, sabe-se agora, inexistente, que sequer impugnou o auto de infração contra ela lavrado, não é possível saber quem é o verdadeiro adquirente do papel importado com benefício tributário.

Como dito anteriormente, 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, restando à impugnante a tentativa de se isentar da responsabilidade solidária pelas infrações cometidas com concurso de agentes.

Do desvio de finalidade do papel importado com imunidade tributária

Esta trama elaborada pelos autuados fraudou os controles da Receita Federal, que foram estabelecidos justamente para monitorar a importação, a comercialização e o uso do papel importado para impressão de livros, jornais ou periódicos. O principal controle existente é o Registro Especial, conforme previsto na Lei nº 11.945/2009:

Art. 1º Deve manter o Registro Especial na Secretaria da Receita Federal do Brasil a pessoa jurídica que:

I - exercer as atividades de comercialização e importação de 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; e

II - adquirir o papel a que se refere a alínea “d” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal para a utilização na impressão de livros, jornais e periódicos.

§ 1º A comercialização do papel a detentores do Registro Especial de que trata o caput deste artigo faz prova da regularidade da sua destinação, sem prejuízo da responsabilidade, pelos tributos devidos, da pessoa jurídica que, tendo adquirido o papel beneficiado com imunidade, desviar sua finalidade constitucional.

(grifei)

Tal instrumento de controle foi regulamentado pela Receita Federal, conforme disposto no art. 1º, da IN RFB nº 976/2009, *verbis*:

Art. 1º Os fabricantes, os distribuidores, os importadores, as empresas jornalísticas ou editoras e as gráficas que realizarem operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos **estarão obrigados à inscrição no Registro Especial** instituído pelo art. 1º da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, **não podendo promover o despacho aduaneiro, a aquisição, a utilização ou a comercialização do referido papel sem prévia satisfação dessa exigência.**

(grifei)

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. Ainda que no entendimento da FATOR DOIS a emissão de notas fiscais de saída para empresas detentoras de Registro Especial tenha esgotado a possibilidade de sua participação no desvio de finalidade do papel imune, a situação merece análise mais detida a fim de verificar os limites da sua participação.

É que no caso em apreço restou comprovado que a FATOR DOIS atuou como interposta pessoa da empresa VIACOR, 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.

Argumenta a FATOR DOIS, em sua peça impugnatória, que nada fez de errado, uma vez que apenas importou e vendeu mercadorias para empresas detentoras de Registro Especial, não sendo sua responsabilidade se estas empresas desviaram o papel da finalidade para a qual foram importados com benefício tributário.

Mas, a despeito desta argumentação, pesam em desfavor da defendente dois fatores. O primeiro, que a infração principal que redundou na exigência tributária decorrente do auto de infração foi a ocultação do verdadeiro adquirente, uma vez que não foram apresentados documentos idôneos das negociações realizadas entre vendedor e comprador nacional, restando apenas a afirmação da defendente que seriam contratos verbais, conforme já apreciado em linhas anteriores.

O segundo fator é que, havendo um adquirente predeterminado, este deveria estar habilitado no SISCOMEX como importador, nos termos da IN RFB nº 634/2006, *verbis*:

Art. 2º O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

...

§ 3º Para fins do disposto no caput, o encomendante deverá estar habilitado nos termos da IN SRF nº 455, de 5 de outubro de 2004.

(grifei)

Ou seja, para todos os efeitos legais, o encomendante predeterminado é um importador que terceirizou a atividade à empresa importadora, que deve promover a vinculação de ambas no SISCOMEX, devendo a encomendante estar habilitada para realizar importações. Nesta toada, por ser o encomendante um importador de papel imune, o fato de terceirizar a operação não o desobriga de possuir registro especial específico para importador, o que se sabe não ter ocorrido.

No caso em apreço o fato é ainda mais grave, uma vez que a empresa VIACOR sequer foi localizada em seu endereço cadastral e teve suas atividades suspensas pelo estado de São, sendo declarada inidônea pelo fisco estadual, com efeitos desde 16/03/2011, pela não localização do contribuinte (fls.1159).

Resumindo, não se pode perder de vista o fato de que a FATOR DOIS nunca foi a verdadeira adquirente destas mercadorias, tendo figurado apenas como interposta pessoa nas importações efetivadas, ocultando fraudulentamente a VIACOR, para simular não só a venda, como também a destinação dos produtos importados, que deveriam ter sido utilizados na

impressão de livros, jornais ou periódicos, atraindo para si a responsabilidade perante à Administração Tributária, no que diz respeito aos tributos que deixou de recolher, caracterizando seu interesse na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN.

Da falsidade das faturas comerciais

Assevera a fiscalização que algumas faturas comerciais apresentadas são falsas, realizando tal constatação a partir do confronto das assinaturas apostas nos documentos apresentados, supostamente realizadas pela mesma pessoa, mas que foram identificadas divergências significativas que levaram a autoridade autuante a declarar a falsidade material de tais documentos.

Apesar de a defendente ter argumentado que a Auditora-Fiscal que lavrou o auto de infração não possui competência legal para avaliar se tais assinaturas são ou não verdadeiras, não foi capaz de apresentar uma justificativa para tamanhas divergências observadas nas assinaturas de uma mesma pessoa, que deveriam possuir, no mínimo, algum tipo de semelhança entre si.

Nota-se claramente que as assinaturas contidas nas faturas comerciais (fls. 1179, 1182, 1191, 1196, 1202, 1208 e 1214) supostamente pertencentes à Sra. Elisabeth Rasmussen, representante da empresa Elof Hansson Trade AB, possuem divergências severas que levaram a fiscalização a considerá-las inidôneas.

A bem da verdade, não há como confrontar a assinatura de uma pessoa estrangeira com um padrão previamente estabelecido, uma vez que não há um documento anexado aos autos que possa servir a este propósito. Mas ainda que assim fosse, o padrão só poderia, por um exercício lógico elementar, ser correspondente a uma das assinaturas existentes, uma vez que todas possuem divergências entre si.

Também a defendente solicitou a anexação de documentos (fls. 1.872), após o prazo de 30 dias para a impugnação, sob a alegação que tais documentos foram solicitados ao exterior e que tal pedido demandaria um prazo maior para sua apresentação, sendo tal justificativa acatada por este julgador. Ocorre que os documentos carreados aos autos (fls. 2171 a 2175), apesar de referirem-se às mesmas faturas comerciais, nada dizem sobre as assinaturas, nem sequer fazem menção à pessoa que supostamente as produziu, não restando comprovada a idoneidade dos documentos.

Ademais, a própria autoridade autuante ressalva que (fls. 75),

Em razão de nessas DI também ter sido constatada a infração de ocultação de beneficiário ou interveniente nas operações, penalizada com a mesma multa aplicável à infração de utilização de documento falso na instrução da DI, perdimento das mercadorias, substituído pela multa correspondente a 100% do valor aduaneiro das mercadorias, no caso de impossibilidade da aplicação da perda da mercadoria, tal multa será aplicada apenas uma vez.

Quanto à argumentação trazida aos autos, acerca da falta de lógica para a falsificação das faturas comerciais, cumpre esclarecer que a falsificação de um documento pode conter motivação diferente daquela a que se refere a defendente, não se prestando somente à redução dos tributos a serem recolhidos, mas também a mascarar a movimentação financeira atípica, omissão do verdadeiro adquirente, fuga de anuência, dentre outras.

A despeito disto, o papel da fiscalização, diante da evidência do cometimento de uma infração de tal gravidade, é o de relatar o fato às autoridades competentes para apuração e, se for o caso, aplicação da penalidade cabível, uma vez que, diante da vinculação legal a que todo agente público está sujeito, não poderia se furtar de fazê-lo.

Deste modo, a questão da falsidade material das faturas comerciais não foi fator relevante para a aplicação da multa correspondente a 100% do valor aduaneiro das mercadorias, mas apenas para a representação fiscal para fins penais, conforme consta do Termo de Constatação (fls. 83), deslocando a apuração de possível crime ao Ministério Público Federal, que é quem detém a competência legal para promover a denúncia criminal, não cabendo maiores considerações por parte desta DRJ/FOR.

Da responsabilidade solidária dos autuados

Como já apreciado, a empresa FATOR DOIS, ora defendente, insurgiu-se contra a responsabilidade solidária pela infração que lhe foi imputada, sob o argumento de que não teve participação na ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, nos termos do art. 124 do CTN, sob argumento de que importou e revendeu a terceiros a mercadoria, agindo, portanto, de boa-fé, devendo ser afastada a presunção da solidariedade, sob pena de se configurar evidente ilegalidade e arbitrariedade.

A par do evidente interesse econômico existente, ressalta-se o interesse jurídico, ou seja, tais pessoas participaram entre si, em conjunto, da mesma situação que pode ser subsumida à hipótese de incidência, porquanto se aliaram no sentido de fazer adentrar a mercadoria no território nacional, uma figurando ostensivamente e promovendo o despacho, outra oculta, na condição de encomendante.

Vale dizer, em outras palavras, 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.

Art.95 - Respondem pela infração:

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

(...)

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)

(grifei)

Portanto, é responsável a pessoa, física ou jurídica, que realiza, conjuntamente com outra ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras pessoas, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação, ou seja, todas as pessoas que tiram uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado, conforme nos ensina Rubens Gomes de Souza (Compêndio de Legislação Tributária – 3ª edição, RJ, Ed Financeiras, 1964, p. 67).

Também são solidários, pela lei específica, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para a prática da infração, ou dela se beneficie e, ainda, quem promova o despacho da mercadoria, o adquirente e o encomendante de mercadoria de procedência estrangeira (art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966).

Trata-se de responsabilidade pela efetiva prática da infração apontada. Ambos agiram em conjunto, se revestem da condição de infratores e, portanto, de sujeitos passivos, devendo responder, conjunta e objetivamente, pelas decorrências tributárias de seus atos, independentemente da responsabilização criminal, de cujo processo deverá resultar a responsabilidade pessoal dos envolvidos. O caso é, portanto, de corresponsabilidade.

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.

Deve-se ressaltar que, 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.

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

Na espécie, os agentes que, inequivocamente, entremearam-se para tal fato, qual seja, a vedada interposição, colocam-se perante o fisco na condição de solidários em face da

exação punitiva, pois, concorreram para referida prática infracional, sendo a pluralidade da sujeição passiva intrínseca a esse tipo de ocorrência. Portanto, as impugnantes devem responder solidariamente pela infração.

Na ocultação do verdadeiro adquirente em operações de importação, inclusive na interposição fraudulenta, importador e adquirente ou encomendante das mercadorias são solidariamente obrigados, em primeiro plano, porque, à obviedade, ambos têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos, conforme prevê o art. 124, I, do CTN.

O fato de as empresas possuírem Registro Especial na Receita Federal não isenta de responsabilidade a FATOR DOIS, que se prende a este fato como se sua participação decorresse de mera importadora e revendedora de boa-fé dos produtos importados com imunidade, ou redução tributária, de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando restou comprovado que todas as operações realizadas pela empresa foram simuladas, contando com sua participação efetiva para ocorrência das irregularidades perpetradas contra o Fisco.

Da exigência de representação do exportador estrangeiro

A Lei nº 10.865, de 30/04/04, que dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços, em seu artigo 8º, § 12, estabeleceu, em casos específicos, a redução a zero das alíquotas da Cofins-Importação e PIS-Importação do papel imune quando destinado à impressão de jornais e periódicos, a saber:

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).

(Destaquei)

Especificamente no caso das contribuições aqui tratadas, o Decreto nº 6.842, de 07/05/2009, foi editado para regulamentar os §§ 10 e 12 do artigo 8º da Lei nº 10.865/04 e as

reclamações da impugnante provêm do conteúdo normatizado pelo decreto, precisamente os seus artigos 1º e 2º, a saber:

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.

(Grifos acrescentados)

Conforme se depreende da leitura das normas citadas, 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.

Há de se atentar para o fato de que não se trata de concessão de incentivos fiscais de caráter meramente objetivo, direcionado à mercadoria, pois, na medida em que restringe a sua fruição às importações realizadas pelas pessoas indicadas nos incisos III do § 1º do art. 1º, do Decreto nº 6.842, de 07/05/2009, estabeleceu o caráter subjetivo da redução tributária, vinculando-a a qualidade do importador, de forma que, em face do princípio da estrita legalidade, contra este milita o ônus de comprovar o preenchimento de todas as condições e requisitos legais, sob pena de não ter reconhecido, pela autoridade administrativa competente, o pretensão direito.

Os documentos apresentados pela defendente são os mesmos já apresentados à fiscalização no momento oportuno, quando ficou evidente que não havia representação das empresas exportadoras por parte da importadora, condição esta necessária para a fruição da

redução das alíquotas das contribuições. O que se viu, na verdade, foi uma tentativa de terceirizar tal representação, quando algumas empresas indicaram ser a defendente representante de outras empresas.

Não merece guarida a alegação utilizada pela impugnante quanto à decisão judicial obtida pela Associação Nacional dos Distribuidores de Papel – ANDIPA, uma vez que a FATOR DOIS sequer é membro da referida associação, conforme se pode constatar por consulta ao seu endereço eletrônico na internet, não se prestando qualquer decisão judicial obtida por aquela a esta.

A própria defendente reconhece que as Delegacias de Julgamento não constituem o foro adequado para questionamento da legalidade de atos normativos, não sendo papel do julgador adentrar em questões quanto à sua validade. Os agentes da Administração Tributária estão vinculados à legislação, não sendo possível a escolha de qual ato normativo aplicar diante do caso concreto.

Sendo assim, à luz da legislação pertinente – e da situação fática analisada – vê-se que as importações investigadas pela fiscalização, registradas com alíquotas reduzidas de PIS-Importação e Cofins-Importação, não faziam jus ao benefício fiscal pleiteado, uma vez que não houve comprovação, por parte da defendente, de que seria representante no país das fábricas estrangeiras de papel.

Da incidência de juros sobre multa de ofício

A questão está pacificada neste Conselho, em razão da edição da Súmula CARF nº 108:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro