



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

<b>Processo nº</b>	11131.720758/2014-01
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3402-005.378 – 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	20 de junho de 2018
<b>Matéria</b>	Interposição fraudulenta
<b>Recorrente</b>	PLEXPEL COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE PAPEL LTDA - ME e outro
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Período de apuração: 23/10/2009 a 13/11/2012

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

A insuficiência de provas para a configuração da infração de ocultação do comprador ou de responsável pela operação mediante fraude ou simulação tornam improcedente o lançamento da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias pela impossibilidade de suas apreensões.

Diante da ausência de provas de que a empresa destinatária das mercadorias seria a verdadeira encomendante predeterminada das mercadorias, rejeita-se a tese de que teria havido sua ocultação mediante fraude ou simulação, exonerando-se essa parte do lançamento.

PAPEL IMUNE. FINALIDADE CONSTITUCIONAL. DESVIO. NÃO CARACTERIZADO.

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

REDUÇÃO. ALÍQUOTA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. IMPORTAÇÃO.

A redução da alíquota do PIS e da COFINS incidentes na importação de papel está condicionada ao atendimento das prescrições legais, o que no caso é retratado pela necessidade de comprovação de que o importador é representante da fábrica estrangeira de papel.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, INCISO I DO CTN. INEXISTÊNCIA DE INTERESSE JURÍDICO CAPAZ DE DETERMINAR TAL RESPONSABILIZAÇÃO.**

A responsabilidade tributária prescrita no art. 124, inciso I do CTN pressupõe a partilha do mesmo fato gerador pelos interessados, o que não se configura com a presença de um simples interesse econômico do responsabilizado na prática do fato gerador tributado.

Recurso Voluntário provido em parte

Crédito tributário mantido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em julgar os Recursos Voluntários da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário da empresa Plexple Comércio e Indústria de Papel Ltda. para cancelar as exigências contra ela autuadas; (b) pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da empresa Fator Dois Indústria e Comércio de Papéis Ltda., para qual deverá ser mantida a exigência do PIS-Importação e da Cofins-importação retratadas nas DI's números 91/5362346001; 91/57006657001, 91/5706657002, 91/7265879001, 91/7632588001, 91/7632588002, 10/04431971001, 11/03070888001, 11/05192735001, 11/0538772201, 11/06945141001, 11/0694514002, 11/10223910001, 11/10223910002, 11/10722321001, 11/10722321002; 11/11/11043908001, 12/17560884001, 12/20021239001, 12/20021239002, 12/16070301001 e 12/20142214001. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowiks, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) que davam provimento integral ao recurso. Em relação ao valor remanescente, pelo voto de qualidade, foi negado provimento ao recurso quanto a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowiks, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado), que davam provimento neste ponto. Designada a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro - Relator

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes e Rodolfo Tsuboi (Suplente convocado).

**Relatório**

---

1. Por bem retratar o caso, adoto como meu parte do relatório desenvolvido no acórdão n. 08-37.338 (fls. 5.609/5.669), proferido pela DRJ de Fortaleza/CE, o que passo a fazer nos seguintes termos:

*Cuidam os autos da exigência de crédito da União, relativos à cobrança do Imposto de Importação - II (R\$ 1.544.041,73), do Imposto sobre Produtos Industrializados -IPI (R\$ 702.742,74), da contribuição para o PIS/PASEP/Importação (R\$ 211.290,16), da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins/Importação (R\$ 1.005.154,51), acrescidos de multa proporcional e juros, e da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria (R\$ 6.139.256,34), conforme previsto no art. 23, inciso 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 PLEXPEL COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE PAPEL LTDA - ME (PLEXPEL) e FATOR DOIS COMÉRCIO DE PAPEIS COMUNICAÇÃO E MARKETING LTDA (FATOR DOIS).*

*Tais lançamentos ocorreram 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, anexo ao Auto de Infração.*

*No período coberto pelo MPF, a autuada FATOR DOIS, segundo a fiscalização, registrou importações de papel na modalidade direta, nas quais ocultou o encomendante predeterminado das mercadorias, a PLEXPEL, 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, conforme detalhado no Termo de Constatação nº 02. Nesse mesmo Termo, assinala a fiscalização que:*

*(...).*

2. Uma vez notificados acerca da exigência fiscal e aduaneira aqui retratada, os contribuintes apresentaram suas respectivas impugnações as fls. 3.741/3.776 (*Fator Dois Indústria e Comércio de Papéis Ltda.*) e 5.147/5.175 (*Plexplel Comércio e Indústria de Papel Ltda.*), as quais foram julgadas improcedentes pelo acórdão sobredito, nos termos da ementa abaixo transcrita:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Período de apuração: 23/10/2009 a 13/11/2012**

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.**

*Deve ser indeferido o pedido de diligência ou perícia, quando esta providência revelar-se prescindível para instrução e julgamento do processo.*

*AUTO DE INFRAÇÃO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA. PRINCÍPIO DA MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. 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, permitindo o direito de defesa, 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. A ampla defesa e o contraditório só se fazem imprescindíveis após a instauração do processo administrativo fiscal de exigência. Antes disso, durante a fiscalização, procedimento inquisitório, não se pode falar em cerceamento de defesa.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 23/10/2009 a 13/11/2012*

*OCULTAÇÃO DO VERDADEIRO ADQUIRENTE. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. 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. OCULTAÇÃO.*

*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: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

*Período de apuração: 23/10/2009 a 13/11/2012*

**COFINS-IMPORTAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. PAPEL PARA IMPRESSÃO DE JORNais E PERIÓDICOS. REPRESENTAÇÃO DA FÁBRICA ESTRANGEIRA. NÃO COMPROVAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL IMPORTADOR. PERDA DA REDUÇÃO.**

*A redução da alíquota da COFINS-Importação e da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação, incidentes 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. Havendo ocultação do real importador, e verificando-se ausência de prova de representação por parte deste, descabe a redução.*

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido.*

3. Devidamente intimados, os contribuintes apresentaram seus respectivos recursos voluntários as fls. 5.693/5.718 (*Plexplel Comércio e Indústria de Papel Ltda.*) e 5.804/5.828 (*Fator Dois Indústria e Comércio de Papéis Ltda.*).

4. É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

5. Os recursos voluntários interpostos são tempestivos e preenchem os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual deles tomo conhecimento.

## **I. As circunstâncias fáticas que gravitam em torno do caso decidendo**

6. Em primeiro lugar, para o devido julgamento do caso é indispensável um maior detalhamento dos fatos aqui tratados.

7. Conforme se observa dos autos, os lançamentos aqui debatidos ocorrerem em sede de fiscalização aduaneira de zona secundária, relativa às DI's descritas no auto de infração e registradas pela empresa *Fator Dois Indústria e Comércio de Papéis Ltda.* ("Fator Dois"). Tal fiscalização, por sua vez, decorreu 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 IN SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, conforme Relatório de Fiscalização (fls. 162 a 197), anexo ao Auto de Infração (fls. 02 a 161).

8. Segundo a acusação, no período fiscalizado (outubro de 2009 a novembro de 2012), a empresa *Fator Dois* registrou importações de papel na modalidade direta ocultando o real encomendante de tais bens, a empresa *Plexpel Comércio e Indústria de Papel Ltda.* ("Plexpel"). Ainda segundo a imputação fiscal, tal interposição teria sido **provada**, enquadrando-se no art. 23, inciso V, §§1º e 3º do Decreto-lei n. 1.455/76<sup>1</sup>.

9. Por sua vez, como a empresa importadora *Fator Dois* possuía regime especial para a importação de papel imune, a acusação que lhe fora imputada também redundou na exigência dos valores devidos a título de II e IPI-importação para as DI's autuadas, bem como o PIS-importação e a COFINS-importação originalmente incidentes com alíquota zero (art. 4º do Decreto 5.171/04).

10. Tais exigências também foram solidariamente impostas em prejuízo da empresa *Plexpel*, na qualidade de real adquirente das mercadorias importadas, conforme se observa do termo de constatação n. 02 (fl. 195), conjugado com o termo de sujeição passiva solidária (fl. 3.510). A responsabilização da exigência aduaneira amparou-se no art. 106, incisos III e IV, c.c. o prescrito no art. 674, inciso VI, todos do Decreto n. 6.759/09. Por sua vez, a responsabilização decorrente da exigência dos tributos fundou-se no art. 124, inciso I do CTN.

11. De forma sucinta, este é o cenário fático-jurídico que gravita em torno do caso em julgamento.

## **II. Da suposta ausência de motivação do ato administrativo e pretenso cerceamento de defesa em prejuízo da recorrente *Plexpel***

12. Preliminarmente, a recorrente *Plexpel* alega que sua responsabilização estaria amparada em ato administrativo eivado de nulidade, uma vez que carente de motivação, o que também implicaria cerceamento de sua defesa.

<sup>1</sup> "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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

(...).

§ 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.

(...)."

13. Segundo a recorrente tal ato administrativo seria carente de motivação uma vez que, durante todo o procedimento fiscalizatório, não foi chamada uma vez sequer para apresentar documentos ou prestar informações a respeito dos fatos investigados, o que, por seu turno, também redundaria no já mencionado cerceamento de defesa.

14. Ainda que a recorrente discorde do conteúdo do lançamento perpetrado pela fiscalização, não há que se falar em carência de motivação. Ao longo das mais de 30 páginas do termo de constatação n. 02 (fls. 162/197), inclusive do específico tópico da responsabilização solidária da empresa *Plexpel*, é possível constatar que a fiscalização motivou a presente exigência fiscal de forma clara e congruente, indicando, detalhadamente, todas as circunstâncias fático-jurídicas para esse fim.

15. Ademais, ainda que se admita um contraditório mínimo na fase procedural que antecede o lançamento propriamente dito, o que, diga-se de passagem, já defendi neste tribunal em outras oportunidades<sup>2</sup>, não há, **no presente caso em julgamento**, ofensa ao devido processo legal e seus consectários lógicos (contraditório e ampla defesa). Isso porque todos as provas apresentadas pela fiscalização como esteio da presente exigência são provas documentais, i.e., de caráter estático e, portanto, previamente produzidas sem a possibilidade de qualquer ingerência por parte da recorrente.

15. Assim, uma vez dada a oportunidade do recorrente manifestar-se substancialmente a respeito de tais documentos já na fase processual, i.e., após a apresentação de impugnação, como de fato ocorreu no caso decidendo, está garantido o devido processo legal no plano concreto.

16. Trata-se, por fim, de convocar a *ratio decidendi* extraída dos precedentes que deram origem à súmula CARF n. 46<sup>3</sup>. Tendo a fiscalização previamente os elementos de provas suficientes para a exigência fiscal e, ainda, sendo tais provas de caráter estático, não há que se falar em ofensa ao devido processo legal por parte da autuação correlata que, sem ouvir o contribuinte na fase procedural, imputa-lhe qualquer tipo de exigência.

17. Nesse sentido, afasto a preliminar aventada pela recorrente *Plexpel*.

## **II. A acusação de interposição fraudulenta e o suposto desvio de finalidade do papel imune**

18. No mérito, os contribuintes se insurgem contra a acusação de interposição fraudulenta desenvolvida pela fiscalização. Para alcançar alguma conclusão a respeito deste ponto, mister se faz retomar quais foram os elementos de prova que embasaram a exigência fiscal, ou seja, é fundamental retomar o termo de acusação fiscal n. 02.

19. Pois bem. Da leitura do aludido termo é possível observar que o principal elemento de prova desenvolvido pela fiscalização para sustentar a presente exigência é o curto espaço de tempo entre o desembaraço das mercadorias importadas pela empresa *Fator Dois* e a sua posterior revenda, já no mercado interno, para a empresa *Plexpel*. Soma-se a esta suposta prova o fato da empresa *Fator Dois* não possuir capacidade para estocagem dos produtos por

<sup>2</sup> Conforme se observa, "v.g.", do voto por mim declarado no âmbito do acórdão n. 3402002.869.

<sup>3</sup> "Súmula CARF nº 46

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispor de elementos suficientes à constituição do crédito tributário."

ela importados e, consequentemente, do próprio porto já remetê-las ao pretenso adquirente oculto. É o que se observa, por exemplo, do seguinte trecho do sobredito documento fiscal:

(...).

37 Em sessenta e nove importações de papel registradas no período fiscalizado pela FATOR DOIS evidenciamos a ocultação de encomendantes predeterminados, ou seja, de reais intervenientes nessas operações de comércio exterior. Uma vez que a FATOR DOIS atuou como intermediária em operações de terceiras empresas, destinatárias finais predeterminadas dos produtos, sem que jamais tenha 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 desembarque 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.

(...).

20. Segundo a fiscalização, entre o desembarque e a remessa para a empresa *Plexpel* transcorria um prazo que variava em torno de 03 dias, o que de fato é verdade. A questão, entretanto, que deve ser respondida é: *comercialmente* falando, a aquisição do bem importado por parte da empresa *Fator Dois* e, consequentemente, a possibilidade desta *comercialmente* negociar os bens importados, de fato só ocorre no ato do desembarque? Para responder tal questão convém analisar mais detidamente, ainda que por amostragem, o documento 1.3.1 do e-processo (fls. 257/398), expressamente destacado pelo fiscal no termo de constatação n. 02 (fl. 179).

21. Conforme se observa do registro de importação acostado a fl. 257, os bens importados e retratados na DI n. 09/1469069-2 foram registrados em 23/10/09 e, por estarem sujeitos ao canal vermelho de conferência aduaneira, desembaraçados em 03 de novembro de 2009 (fl. 257). Ato contínuo, tais bens foram transportados ao adquirente no mercado interno em 04/11/09, conforme atesta CTRC de fl. 280. Há, portanto, apenas 01 dia entre o desembarque da mercadoria e a sua remessa para o adquirente no mercado interno, sendo este exíguo prazo, sob a ótica fiscal, seria a pretensa prova da existência de um encomendante predeterminado.

22. Antes, todavia, de tomar qualquer conclusão precipitada com base apenas nestes dados pinçados pela fiscalização, mister se faz aprofundar na análise da específica importação sobredita, ventilando **todos** os fatos que cercaram tal operação. Nesse sentido, destaque-se que os bens retratados na DI n. 09/1469069-2 foram embarcados no exterior em 07 de setembro de 2009 (fls. 270/271), sendo objeto de contrato de câmbio liquidado nesta mesma data, conforme atesta documento de fls. 274/278. Isto é, entre o pagamento do bem importado pela empresa *Fator Dois* e o conhecimento do embarque da mercadoria para o Brasil (07/09/2009) e sua efetiva remessa ao adquirente no país (04/11/2009), transcorreu prazo não de 01 dia, mas de **quase 60 dias**. Diante deste cenário, pergunta-se: não é crível que após o conhecimento do embarque da mercadoria importada a empresa *Fator Dois* já comece a negociar tal carga com adquirentes no país, evitando, por conseguinte, arcar com o custo para a manutenção de um espaço físico para a estocagem de tais bens, bem como o custo com o frete do porto para o seu estoque e então para o adquirente no mercado interno?

23. O que a análise detalhada de **todos** os dados que cercam a importação sobredita deixa claro é que o prazo para a negociação comercial do bem importado é muito superior ao prazo médio de 03 dias indevidamente apontado pela fiscalização. Registre-se, ainda, que a dinâmica acima retratada se repete para todas as demais DI's compreendidas na

autuação em comento, o que liquida o pretenso fundamento invocado na autuação para sustentar a pretensa interposição fraudulenta.

24. Outro ponto ventilado pela fiscalização é no sentido de que a empresa *Fator Dois* não possui armazém próprio para estocar os bens por ela importados e que tais bens são diretamente remetidos do porto ao adquirente no mercado interno, algumas vezes no próprio container que chega do exterior, o que também serviria como elemento de prova para atestar a suposta fraude. É o que se depreende, por exemplo, do seguinte trecho da manifestação fiscal:

(...).

69 A DI nº 09/1536234-6 registrada em 05/11/2009 e desembaraçada em 10/11/2009 albergou a entrada no país de 192,23 toneladas de papel couché de diversas gramaturas. As notas fiscais de entrada e transporte dessa importação foram emitidas em 09/11/2009. As notas fiscais nº 58, 59, 61 e 62 foram utilizadas para instruir o transporte de 74,70 toneladas dessa importação, em quatro dos contêineres provenientes do exterior FCIU259602-8, HDMU2622469, HDMU2612120 e HDMU2514778. Os CTRC nº 23671, 23672, 23673 e 23675 referentes ao transporte dessas mercadorias do Porto de Santos para a PAPER CENTER foram emitidos em 12/11/2009. Desses CTRC consta o nº contêiner e a respectiva nota fiscal de transporte da importação (Docs. 1.3.1 e 1.6).

70 Essas mercadorias foram vendidas mediante as notas fiscais nº 70 a 73 de 13/11/2009 com CFOP 5106, referente à venda de mercadoria que não transita pelo estabelecimento adquirente, mencionando os contêineres citados. Nessa mesma data, a FATOR DOIS emitiu as notas nº 68 e 69 de remessa dessas mercadorias para a PAPER CENTER (Doc. 1.6).

(...).

25. Tal conclusão parte do equivocado entendimento quanto a existência de um encomendante prévio, entendimento este - repita-se - aparentemente conformado apenas por conta do "curto" prazo existente entre o desembaraço da mercadoria e sua revenda no mercado interno. Como desenvolvido alhures, essa alegação temporal já está rechaçada por este voto, uma vez que não condiz com a realidade fática do caso. Todavia, ainda que se admita como verdadeira a assertiva fiscal, convém indagar: o importador no Brasil é obrigado a ter um espaço para estocagem dos bens por ele importados ou, quando muito, é obrigado a estocar tais bens, ainda que mediante a contratação de um prestador de serviço? Ademais, o importador está impedido de remeter a mercadoria importada diretamente do entreposto aduaneiro para o adquirente no mercado interno? Todas as respostas para tais questionamentos são negativas, até porque, admitir tese em contrário, é contrapor-se ao disposto no art. 39, inciso II da lei nº 5.025/66, *in verbis*:

*Art. 39. As mercadorias importadas e depositadas em armazéns gerais alfandegados poderão ser mantidas em depósitos durante o prazo a ser estabelecido em Regulamento.*

*Parágrafo único. Dentro do prazo referido neste artigo, as mercadorias importadas poderão:*

(...).

*I - Ser devolvidas ao país de origem ou ali reexportadas para o exterior, total ou parcialmente, de uma só vez ou em lotes ou*

*parcelas, independentemente de tributos, provada, entretanto, no ato, a sua correspondência com os documentos de embarque, conforme dispuser o Regulamento.*

26. No mesmo diapasão era o que dispunha o RIPI/2002, vigente à época dos fatos:

*Art. 421. No caso de produtos que, sem entrar no estabelecimento do importador ou licitante, sejam por estes remetidos a um ou mais estabelecimentos de terceiros, o estabelecimento importador ou licitante emitirá:*

*I - nota fiscal relativa a entrada, para o total das mercadorias importadas ou licitadas; e*

*II - nota fiscal, relativamente à parte das mercadorias enviadas a cada estabelecimento de terceiros, fazendo constar da aludida Nota, além da declaração prevista no inciso VII do art. 341, o número, série, se houver, e data da nota fiscal referida no inciso I.*

27. Não obstante, embora destaque a atuação da *Plexpel* como a principal cliente da *Fator Dois*, a própria fiscalização reconhece que a importadora possuía outros clientes para quem regularmente efetuava a venda de papéis importados. É o que se observa do seguinte trecho do termo de constatação n. 02:

(...).

13 No período fiscalizado – outubro/2009 a dezembro/2012, segundo informações do Siscomex<sup>5</sup> e do Sped (Docs. 7.2 e 8.1), em setenta operações a FATOR DOIS importou 10,31 mil toneladas de papel no valor total declarado (VMCV<sup>6</sup>) 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 (Quadro 1).

(...).

40 As mercadorias importadas não ingressaram fisicamente em estoque da empresa, do Porto de Santos onde foram desembaraçadas, os contêineres seguiram para desova nas compradoras ou terceiros, mas já para entrega ao comprador (Doc. 9). Além disso, esses papéis importados foram formalmente vendidos para apenas dezessete empresas, sendo que 33% do total foi vendido para a PLEXPEL, conforme tabela abaixo. Salientamos que 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 (Doc. 6.1).

(...).

28. Conforme atesta a própria fiscalização, no período em comento a *Fator Dois* efetuou vendas para 17 empresas diferentes, o que demonstra que a corrente *Fator Dois* não se tratava de uma empresa destinada a ocultar uma específica pessoa jurídica no país.

29. Outro ponto destacado pela fiscalização e que também merece ser rechaçado diz respeito ao “reduzido percentual de resultado bruto declarado” pela empresa

*Fator Dois*, o que também seria prova da fraude. Vejamos o que diz a fiscalização a esse respeito:

(...).

61 Destacamos ainda o 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, conforme mostrado no quadro abaixo:

**Quadro 5 – Resultado Bruto de Vendas e Participação das Despesas Operacionais**

Período	Receita da Venda/Revenda de Mercadorias (a)	Custo das Mercadorias Vendidas (b)	Despesas Operacionais (c)	Resultado Bruto (d)=[(a)-(b)]/(a)	% Despesas Operacionais/Receita (e)=(c)/(a)
1º sem/2010	869.065,81	704.786,59	117.460,01	18,90%	13,52%
2º sem/2011	2.932.917,85	2.403.186,65	134.270,20	18,06%	4,58%
3º sem/2012	5.275.551,51	4.206.510,69	281.351,13	20,26%	5,33%
4º sem/2012	2.618.591,99	2.095.048,13	431.217,25	19,99%	16,47%

Período	Receita da Venda/Revenda de Mercadorias (a)	Custo das Mercadorias Vendidas (b)	Despesas Operacionais (c)	Resultado Bruto (d)=[(a)-(b)]/(a)	% Despesas Operacionais/Receita (e)=(c)/(a)
Total	11.696.127,16	9.409.532,06	964.298,59	19,55%	8,24%

Fonte: DIPJ.

62 Por exemplo, no 1º semestre/2010, a FATOR declarou a obtenção de 18,9% de lucro bruto na venda/revenda de mercadorias, sendo que as despesas operacionais do período consumiram mais de 13% dessas receitas.

(...).

30. Segundo se observa dos trechos alhures destacados, a fiscalização relata com uma aparente estranheza o fato de uma empresa possuir um lucro bruto de aproximadamente 20% e cujo lucro líquido, em alguns períodos, chegou a aproximadamente 15%, como ocorrido, v.g., no terceiro trimestre de 2012. *Data venia*, a fiscalização parece desconhecer a realidade empresarial do país. Com exceção de alguns específicos e escassos nichos empresariais (como bancos e empresas automotivas), um lucro líquido de quase 15% é algo positivamente incomum, o que atesta que a operação perpetrada pela empresa *Fator Dois* no período fiscalizado tinha um promissor propósito financeiro, gerando lucros, o que só atesta a legitimidade de tais importações e não o contrário.

31. Aliás, ainda nessa toada, assim se manifesta a fiscalização:

(...).

55 Destacamos em relação ao preço de venda no mercado interno dos papéis importados, que em algumas vendas, papéis idênticos oriundos de uma mesma importação, são vendidos no mesmo dia com preços diferentes, conforme exemplificado abaixo.

DI	CFOP	Código da Mercadoria	VU Isento (R\$)	VU Trib. IPI (R\$)	Nº da Nota Fiscal	Nome do Comprador
1103070888	5102	00043	2.390,00	0,00	127	LEOGRAF GRAFICA E EDITORA LTDA
1103070888	5106	00043	2.350,00	0,00	126	PLEXPEL COM. E IND. DE PAPEL LTDA
1203183471	5102	000074	2.933,15	0,00	435	LEOGRAF GRAFICA E EDITORA LTDA
1203183471	5102	000074	2.832,48	0,00	437	PLEXPEL COM. E IND. DE PAPEL LTDA
1209844410	5102	000090	2.403,80	0,00	552	PLEXPEL COM. E IND. DE PAPEL LTDA
1209844410	5102	000090	2.200,00	0,00	553	VACOR GRAFICA E EDITORA LTDA
1212426365	5102	000087	2.545,00	0,00	567	LEOGRAF GRAFICA E EDITORA LTDA
1212426365	5102	000087	2.545,00	0,00	568	PLEXPEL COM. E IND. DE PAPEL LTDA

Fonte: Sped e DMPI (Doc. 8.1 e 11)

56 É o caso da nota fiscal nº 317, na qual o papel do código 00017 importado mediante a DI nº 11/17459677-7 foi vendido para a IDEIA PAPEIS pelo valor unitário de R\$ 2.200,00/tonelada, enquanto para as duas maiores compradoras, foi vendido a R\$ 2.230,00 e a R\$ 2.280,00.

(...).

32. A fiscalização parte do pressuposto que o valor cobrado a maior da empresa *Plexpel* seria mais um indício da fraude aqui tratada, enquanto em verdade é exatamente o contrário. Ora, se a empresa *Fator Dois* de fato estivesse apenas acobertando a adquirente no mercado interno, o valor da venda das mercadorias importadas tenderia a diminuir, já que o risco empresarial da importadora também diminuiria, uma vez que o custo e o risco da operação "simulada" ficaria sob responsabilidade da real adquirente, i.e., a empresa *Plexpel*.

33. Mas não é só. A própria fiscalização tem a resposta para o motivo dessa diferença na precificação do bem importado:

(...).

58 Os recebimentos das vendas mediante as notas fiscais nº 314 e 315 da LEOGRAF e PLEXPEL, respectivamente, ocorreram em duas parcelas com 10 e 40 dias de prazo, mediante cheques, e o da PLEXPEL, em 05 parcelas, sendo a última em dezembro/2011, mediante TED recebidos da PLEXPEL.

59 Os pagamentos das vendas mediante as notas fiscais nº 128 e 553 foram recebidos, a primeira, em 21 parcelas de valores variados, a última em 30/06/2011, mais de seis meses depois da venda, mediante cobranças bancárias, cheques e TED, e a outra, em 05 parcelas, sendo a última em setembro/2012, mediante títulos de cobrança bancária.

(...).

34. A singela discrepância quanto ao preço praticado decorre da diferença na condição de pagamento, sendo que, para algumas operações perpetradas entre a *Fator Dois* e a *Plexpel*, o pagamento ocorreu em 21 parcelas. Aliás, se há uma característica das operações realizadas entre as recorrentes e que rechaça a figura da ocultação é exatamente a venda parcelada dos bens importados, afinal, neste tipo de fraude o que acontece é exatamente o contrário, ou seja, o importador de direito recebe antecipadamente valores para arcar com a operação realizada em benefício do adquirente de fato, o que, inclusive, justifica o importador a praticar um preço abaixo do mercado quando comparadas com operações análogas e não simuladas.

35. Por fim, não há nos autos qualquer prova de uma negociação direta entre a empresa *Plexpel* e as empresas exportadoras, o que também é um comportamento típico em

---

operações que de fato se enquadraram na condição de interposição fraudulenta, o que só reforça que as importações aqui tratadas decorrem de um negócio jurídico lídimo.

36. Assim, diante deste cenário fático, resta claro que a acusação aqui direcionada contra as recorrentes não se sustenta no âmbito fático-probatório. Como consequência, a exigência correlata, i.e., dos tributos incidentes em tais operações de importação (II, IPI, PIS e COFINS), também perdem a sua sustentação, já que só se manteriam na remota hipótese de se admitir como fraudulenta as importações fiscalizadas, o que implicaria concluir que tais operações foram de fato perpetradas por uma empresa (*Plexpel*) que não era dotada do regime especial para a importação de papel imune, regime este inequivocadamente detido pela empresa *Fator Dois*.

37. Aliás, em caso análogo ao aqui tratado, em que também envolvia importação de papel imune pela *Fator Dois*, mas em "benefício" de outro suposto ocultado (*Contemp Comércio de Papéis Ltda.*), esta turma julgadora, por intermédio do acórdão n. 3402-004.151, de relatoria da Conselheira *Maria Aparecida Martins de Paula*, também afastou, por unanimidade de votos, a conclusão indevidamente alcançada pela fiscalização de que na operação ali tratada teria ocorrido interposição fraudulenta. É o que se depreende do teor da precisa ementa do citado acórdão:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2009, 2010, 2011*

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

*A insuficiência de provas para a configuração da infração de ocultação do comprador ou de responsável pela operação mediante fraude ou simulação tornam improcedente o lançamento da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias pela impossibilidade de suas apreensões.*

*Diante da ausência de provas de que a empresa destinatária das mercadorias seria a verdadeira encomendante predeterminada das mercadorias, rejeita-se a tese de que teria havido sua ocultação mediante fraude ou simulação, exonerando-se essa parte do lançamento.*

*PAPEL IMUNE. FINALIDADE CONSTITUCIONAL. DESVIO. NÃO CARACTERIZADO.*

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

*REDUÇÃO. ALÍQUOTA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.  
IMPORTAÇÃO.*

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

*JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.*

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

*Recurso Voluntário provido em parte.*

38. Da leitura do relatório do sobredito acórdão é possível constatar que, apesar de operações de importações distintas, as acusações lá desenvolvidas são muito próximas das que foram realizadas no presente caso.

39. Nesse sentido, encaminho o meu voto para afastar a exigência aduaneira aqui tratada (pena de perdimento convertida em multa), bem como as exigências tributárias correlatas (II, IPI, PIS-importação e COFINS-importação).

40. Ressalte-se, entretanto, que para o PIS-importação e para a COFINS-importação de algumas específicas DI's, a exigência tributária também apresenta outro fundamento autônomo, qual seja, o fato do importador não ser à época dos fatos o representante no Brasil da fábrica estrangeira de papel, questão essa que será analisada no tópico imediatamente subsequente do presente voto.

**III. A exigência de contribuições sobre o papel importado pela inexistência do preenchimento de um dos requisitos para o gozo da redução de alíquotas**

41. Não obstante, conforme se observa do reiteradamente citado termo de constatação n. 02, parte das DI's fiscalizadas e que foram objeto de autuação de PIS-importação e COFINS-importação tiveram tais exações exigidas com base em fundamento autônomo. Segundo a fiscalização, para algumas DI's em específico, além da suposta interposição fraudulenta alhures refutada, a redução da alíquota das contribuições em análise para zero também seria indevida, uma vez que a recorrente *Fator Dois* não teria feito prova da representação comercial do fabricante estrangeiro no país. Este é o caso das seguintes operações fiscalizadas:

Quadro 9 - Importações – Representação Fabricante Estrangeiro Não Comprovada

Nº DI/Adição	CNPJ encomendante oculto	NCM	Qtde. Importada (ton.)	Nome Produtor Estrangeiro
915362346001	53.385.415/0001-97	48101990	74,69	MOORIM PAPER CO. LTD.
915706657001	53.385.415/0001-97	48101989	20,68	PT. PABRIK KERTAS TJIWI KIMIA TBK
915706657002	53.385.415/0001-97	48101990	40,65	PT. PABRIK KERTAS TJIWI KIMIA TBK
917265879001	53.385.415/0001-97	48101990	18,2	MOORIM PAPER CO. LTD.
917632588001	53.385.415/0001-97	48101990	39,85	MOORIM PAPER CO. LTD.
917632588002	53.385.415/0001-97	48101989	14,22	MOORIM PAPER CO. LTD.
1004431971001	53.385.415/0001-97	48101989	32,36	PT. INDAII KIAT SERANG MILL
1103070888001	53.385.415/0001-97	48101990	57,89	SUN PAPER CHINA - SHANDONG FACT
1105192735001	53.385.415/0001-97	48101989	16,54	PT. INDAII KIAT SERANG MILL
1105387722001	53.385.415/0001-97	48101390	19,07	MOORIM PAPER CO. LTD.
1106945141001	53.385.415/0001-97	48101990	38,17	SUN PAPER CHINA - SHANDONG FACT
1106945141002	53.385.415/0001-97	48101989	39,53	SUN PAPER CHINA - SHANDONG FACT
1110223910001	53.385.415/0001-97	48101389	21,75	MOORIM PAPER CO. LTD.
1110223910002	53.385.415/0001-97	48101390	47,54	MOORIM PAPER CO. LTD.
1110722321001	53.385.415/0001-97	48101389	21	MOORIM PAPER CO. LTD.
1110722321002	53.385.415/0001-97	48101390	38,94	MOORIM PAPER CO. LTD.

"Este Relatório contém informações protegidas por sigilo fiscal!"

Nº DI/Adição	CNPJ encomendante oculto	NCM	Qtde. Importada (ton.)	Nome Produtor Estrangeiro
1111043908001	53.385.415/0001-97	48101989	112,29	SHANDONG BOHUI PAPER INDUSTRY CO., LTD
1217560884001	53.385.415/0001-97	48101990	79,13	ARCTIC PAPER
1220021239001	53.385.415/0001-97	48101990	9,983	STORA ENSO OYJ
1220021239002	53.385.415/0001-97	48101989	11,196	STORA ENSO OYJ
1220254233001	53.385.415/0001-97	48101390	43,264	ARCTIC PAPER
1216070301001	53.385.415/0001-97	48010010	77,21	JSC "SOLIKAMSKBUMPROM"
1220142214001	53.385.415/0001-97	48010010	128,28	JSC "SOLIKAMSKBUMPROM"

Fonte: Siscomex.

42. Tal questão não é nova para esse colegiado, o qual enfrentou este tema no âmbito do processo n. 19647.005217/2008-02, de relatoria da Conselheira *Thais De Laurentiis Galkowicz*. Naquela oportunidade compartilhei da posição vencida que fora desenvolvida pela Relatora nos seguintes termos:

(...).

*Haja vista que a imunidade referente ao papel restringe-se aos impostos (artigo 150, inciso VI, alínea "d" da Constituição), a legislação ordinária criadora do PIS-importação e Cofins-importação (Lei n. 10.865/2004), dando cumprimento ao valor constitucional de incentivo à cultura, informação e educação, determinou a redução de alíquotas nas operações de importação de papel. Vejamos o seu texto:*

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

(...)

§ 10. Na importação de papel imune a impostos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea d, da Constituição Federal, ressalvados os referidos no inciso IV do § 12 deste artigo, quando destinado à impressão de periódicos, as alíquotas são de:

I - 0,8% (oito décimos por cento), para a **contribuição para o PIS/Pasep-Importação**; e

II - 3,2% (três inteiros e dois décimos por cento), para a **Cofins-Importação**.

(...)

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

(...)

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;

*A Recorrente utilizou, em suas operações de importação para as mercadorias classificadas no código NCM 4810.19.90, o benefício explicitado no artigo 8º, §10º, incisos I e II da Lei nº 10.865/2004 (chamemos de "redução de alíquota para papel destinado a periódicos"). Já para as mercadorias classificadas no NCM 4810.19.89, utilizou o benefício explicitado no artigo 8º, § 12º, inciso IV da Lei nº 10.865/2004 (doravante designada como "alíquota zero para NCMs específicos").*

*Ocorre que o Decreto n. 5.171/04 foi editado para regulamentar os citados §§ 10 e 12 do artigo 8º da Lei nº 10.865/04, e, ao fazê-lo, trouxe como condição determinante para o direito à fruição do benefício, que a empresa importadora seja representante de fábrica estrangeira do papel, para venda das mercadorias importadas exclusivamente à pessoa física ou jurídica que explore a atividade da indústria de publicações periódicas. Vejamos seu conteúdo:*

*Decreto n.º 5.171, de 2004*

**Art. 1º Na importação de papel imune a impostos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição, ressalvado o disposto no art. 4º deste Decreto, quando destinado à impressão de periódicos, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS-Importação são de:**

**I - 0,8%, para a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação; e**

**II - 3,2%, para a COFINS-Importação.**

---

*§ 1º O disposto no caput aplica-se somente às importações realizadas por:*

*I - pessoa física ou jurídica que explore a atividade da indústria de publicações periódicas; e*

*II - empresa estabelecida no País como representante de fábrica estrangeira do papel, para venda exclusivamente às pessoas referidas no inciso I.*

*(...)*

*Art. 4º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação nas operações de importação de:*

*(...)*

*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, até 30 de abril de 2008, ou até que a produção nacional atenda oitenta por cento do consumo interno;*

*Ora, não é preciso adentrar em maiores digressões: o Decreto regulamentador criou requisito não previsto em lei, qual seja, que a empresa importadora figure como representante de fábrica estrangeira de papel no Brasil.*

*Com efeito, enquanto a Lei n. 10.865/2004 trazia critério objetivo (importar o papel destinado à periódico; e importar papel de tais e quais NCMs), o Decreto criou requisito subjetivo, pois diz respeito à constituição social da empresa importadora (representante de fábrica estrangeira de papel).*

*Inarredável, portanto, a conclusão pela ilegalidade do artigo 1º, §1º, II do Decreto n. 5.171/04, que extrapolou o conteúdo da Lei n. 10.865/2004, ferindo a hierarquia das normas jurídicas.*

*A ilegalidade de tal ato normativo está disposta não só em nível constitucional, por meio do princípio da legalidade (artigo 150, inciso I)<sup>4</sup> e da determinação que os decretos são expedidos pelo próprio Poder Executivo para a fiel execução da lei (artigo 84, inciso IV),<sup>5</sup> mas também explicado pela lei complementar (artigos 97 e 99 do Código Tributário Nacional - CTN), quando estabelecem a função dos instrumentos introdutores de normas do direito tributário (leis, tratados, convenções internacionais e decretos):*

---

<sup>4</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

<sup>5</sup> Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

(...)

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

**Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:**

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

**II - a majoração de tributos, ou sua redução,** ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

*Outrossim, o CTN, em seu artigo 176 do CTN é explícito sobre ser de competência da lei, em sentido estrito, o estabelecimento de condições e requisitos exigidos para a concessão de isenções. Lembremos seu texto:*

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

*Justamente por essas razões que o Poder Judiciário, ao debruçar-se sobre a mesma questão ora analisada, rechaça a aplicação do artigo 1º, §1º, II do Decreto n. 5.171/04, única razão trazida pela autoridade fiscal ao lavrar o presente auto de infração.*

*Nesse sentido, colaciono abaixo ementa de Acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região:*

**Ementa**

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. LEI Nº. 10.865/2004. EXIGÊNCIA. REPRESENTANTES DE FÁBRICA ESTRANGEIRA DE PAPEL. DECRETO Nº. 5.171/2004. ILEGALIDADE. 1. No caso, não merece reparos a sentença que concedeu a segurança para que a autoridade coatora se abstenha de exigir, como condição para o gozo das alíquotas diferenciadas do PIS/COFINS -Importação de que tratam os arts. 8.º, parágrafos 10 e 12, III e IV, da Lei 10.865/2004, a prova de que as impetrantes figuram como representante de fábrica estrangeira de papel, conforme previsto no art. 1.º, parágrafo 1.º, II, do Decreto n.º 5.171/2004, tendo em vista a ilegalidade de tal exigência. 2. É que, ao regulamentar os parágrafos 10 e 12, do art. 8º, e o inciso IV, do art. 28, da Lei 10.865, de 20 de abril de 2004, o Decreto 5.171 criou uma exigência que não está inserida na legislação específica, de modo a excluir a empresa dedicada à importação de papéis para a sua ulterior revenda no mercado interno da alíquota zero. 3. "O Decreto 5.171, de 2004, ao regulamentar dispositivos da Lei 10.865, do mesmo ano, não pode estabelecer exigências não previstas nem estabelecidas na norma". (APELREEX 200883000098692, Desembargador Federal Vladimir Carvalho, TRF5 - Terceira Turma, 17/04/2009). 4. Apelação e Remessa Oficial improvidas.

(Processo APELREEX 200883000071479, APELREEX- Apelação/Reexame Necessário - 3287, Relator Desembargador

Federal Francisco Barros Dias, TRF5, Segunda Turma, DJE -  
Data::02/06/2010 - Decisão UNÂNIME)

*Assim, entendo que: i) o artigo 26-A do Decreto 70.235/72 e a Súmula CARF n. 2 não permitem que o CARF afaste ato normativo por inconstitucionalidade, mas silenciam sobre questões afetas à ilegalidade, justamente porque é da precipua competência desse Tribunal julgar os processos administrativos efetuando juízo sobre a legalidade dos atos normativos que embasam as autuações fiscais; ii) o artigo Iº, §1º, II do Decreto n. 5.171/04 é ilegal, pois criou requisito não previsto em lei; iii) a Recorrente cumpriu todos os requisitos exigidos pela Lei n. 10.865/2004 para usufruir das reduções de alíquota referente ao PIS-importação e à COFINS-importação sobre as mercadorias que foram objeto da fiscalização.*

43. Adoto como minhas as razões de decidir supra transcritas e desenvolvidas pela Conselheira *Thais De Laurentiis Galkowicz*, o que faço com fundamento no art. 50, §1º da lei 9.784/99<sup>6</sup>, motivo pelo qual também afasto a pretensão fiscal tratada no presente tópico do voto.

**III.a Da pretensa responsabilidade da empresa *Plexpel* para a exigência de contribuições sobre o papel importado pela inexistência do preenchimento de um dos requisitos para o gozo da redução de alíquotas**

44. Não obstante, em relação à empresa *Plexpel* existe fundamento autônomo suficiente para afastar a pretensão das contribuições sobre o papel importado, conforme será desenvolvido a seguir.

45. Como visto ao longo do termo de constatação n. 02, bem como do termo de sujeição passiva solidária, a responsabilização da empresa *Plexpel* em face das exigências de natureza fiscal retratadas nesta demanda teve por fundamento o disposto no art. 124, inciso I do Código Tributário Nacional<sup>7</sup>, i.e., pelo fato de pretensamente existir um *interesse comum* das recorrentes com a situação que redundou no fato gerador objeto da autuação.

46. Para verificar se tal conclusão é adequada juridicamente, mister se faz delimitar o conteúdo semântico da expressão interesse comum. Nesse sentido, insta desde já destacar que a legislação tributária não faz tal conformação, tarefa essa que fica sob responsabilidade da doutrina<sup>8</sup> e da jurisprudência, para quem *interesse comum só tem as*

<sup>6</sup> "Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...).

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

(...)."

<sup>7</sup> "Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;  
(...)."

<sup>8</sup> "O art. 124 prevê duas hipóteses de solidariedade: a) em relação às pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e b) referente às pessoas expressamente designadas em lei.

A primeira hipótese está redigida em linguagem bastante vaga, não traduzindo com acuidade o que quer significar. Comprador e vendedor têm interesse comum na transmissão da propriedade de imóvel, mas nem por isso podem

pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos tem “interesse comum” na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto todos os condôminos<sup>9</sup>. Assim, ter interesse comum significa partilhar a prática do fato tido como gerador.

47. Também tratando do “interesse comum” para fins de incidência do dispositivo legal alhures citado, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é clara ao entender que para a sua configuração não basta o mero interesse econômico, havendo a especial necessidade de haver um interesse **jurídico** no fato gerador do tributo. Nesse sentido:

*Ementa*

**TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ.**

1. A jurisprudência do STJ entende que **existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.**

2. A pretensão da recorrente em ver reconhecido o interesse comum entre o Banco Bradesco S/A e a empresa de leasing na ocorrência do fato gerador do crédito tributário encontra óbice na Súmula 7 desta Corte. Agravo regimental improvido.

(AgRg no AREsp 21.073/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2011, DJe 26/10/2011) (g.n.).

*Ementa*

**PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOAS JURÍDICAS QUE PERTENCEM AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. CIRCUNSTÂNCIA QUE, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA SOLIDARIEDADE PASSIVA.**

1. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Ressalte-se que a solidariedade não se presume (art. 265 do CC/2002), sobretudo em sede de direito tributário.

2. Embargos de divergência não providos.

(STJ; EREsp 834044/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/09/2010, DJe 29/09/2010) (g.n.).

---

ser devedores solidários. A solidariedade tributária, que é sempre passiva, somente pode existir entre sujeitos que figurem nesse polo da relação obrigacional.” (COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo, Saraiva, 2012. p. 210.).

<sup>9</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 476.

48. Como visto, a incidência do PIS-importação e da COFINS-importação para algumas específicas DI's fiscalizadas decorreu do fato da empresa *Fator Dois* não preencher um dos requisitos formais para o gozo da alíquota zero, qual seja, ser representante comercial das empresas exportadoras no Brasil. Tal fato, entretanto, não era de conhecimento da empresa *Plexpel*. Mais do que isso, levando em conta que a *Fator Dois* possuía regime especial para fins de gozo de imunidade com operações de papel importado, é crível admitir que a *Plexpel* pressuponha que a *Fator Dois* também fruía do benefício destinado ao PIS e a COFINS.

49. Ademais, afastada a acusação de interposição fraudulenta, também não há que se falar um interesse jurídico comum, nos termos alhures expostos, das recorrentes na prática da importação, fato gerador das contribuições em cobro. Logo, deve ser afastada a responsabilização da empresa *Plexpel* para a exigência tributária mantida neste tópico do voto.

### III. Dos juros sobre a multa

50. Por fim, de forma subsidiária, os recorrentes contestam a incidência dos juros sobre a multa, questionamento este que perdeu seu objeto, haja vista que o presente voto é no sentido de afastar a integralidade da pretensão fiscal aqui debatida.

#### Dispositivo

51. Diante do exposto, **voto** por dar **integral provimento** aos recursos voluntários interpostos por *Plexpel Comércio e Indústria de Papel Ltda.* e *Fator Dois Indústria e Comércio de Papéis Ltda.*

52. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro.

#### Voto Vencedor

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora Designada

Na sessão de julgamento ousei divergir parcialmente do Voto do Ilustre Conselheiro Relator, no que fui acompanhada por outros Conselheiros, restando meu posicionamento vencedor por voto de qualidade, razão pela qual apresento abaixo as minhas razões de decidir.

#### I. Da exigência de contribuições sobre o papel importado pela inexistência do preenchimento de um dos requisitos para o gozo da redução de alíquotas

Conforme se observa do termo de constatação n. 02, parte das DI's fiscalizadas e que foram objeto de autuação de PIS-importação e Cofins-importação tiveram tais exações exigidas com base em fundamento autônomo. Segundo a fiscalização, para algumas DI's em específico, além da suposta interposição fraudulenta alhures refutada pelo Conselheiro Relator, a redução da alíquota das contribuições para zero também seria indevida, uma vez que a recorrente *Fator Dois* não teria feito prova da representação comercial do fabricante estrangeiro no país. Este é o caso das seguintes operações fiscalizadas:

**Quadro 9 - Importações – Representação Fabricante Estrangeiro Não Comprovada**

Nº DI/Adição	CNPJ encomendante oculto	NCM	Qtde. Importada (ton.)	Nome Produtor Estrangeiro
915362346001	53.385.415/0001-97	48101990	74,69	MOORIM PAPER CO. LTD.
915706657001	53.385.415/0001-97	48101989	20,68	PT. PABRIK KERTAS TJIWI KIMIA TBK
915706657002	53.385.415/0001-97	48101990	40,65	PT. PABRIK KERTAS TJIWI KIMIA TBK
917265879001	53.385.415/0001-97	48101990	18,2	MOORIM PAPER CO. LTD.
917632588001	53.385.415/0001-97	48101990	39,85	MOORIM PAPER CO. LTD.
917632588002	53.385.415/0001-97	48101989	14,22	MOORIM PAPER CO. LTD.
1004431971001	53.385.415/0001-97	48101989	32,36	PT. INDAH KIAT SERANG MILL
1103070888001	53.385.415/0001-97	48101990	57,89	SUN PAPER CHINA - SHANDONG FACT
1105192735001	53.385.415/0001-97	48101989	16,54	PT. INDAH KIAT SERANG MILL
1105387722001	53.385.415/0001-97	48101390	19,07	MOORIM PAPER CO. LTD.
1106945141001	53.385.415/0001-97	48101990	38,17	SUN PAPER CHINA - SHANDONG FACT
1106945141002	53.385.415/0001-97	48101989	39,53	SUN PAPER CHINA - SHANDONG FACT
1110223910001	53.385.415/0001-97	48101389	21,75	MOORIM PAPER CO. LTD.
1110223910002	53.385.415/0001-97	48101390	47,54	MOORIM PAPER CO. LTD.
1110722321001	53.385.415/0001-97	48101389	21	MOORIM PAPER CO. LTD.
1110722321002	53.385.415/0001-97	48101390	38,94	MOORIM PAPER CO. LTD.

“Este Relatório contém informações protegidas por sigilo fiscal”

Nº DI/Adição	CNPJ encomendante oculto	NCM	Qtde. Importada (ton.)	Nome Produtor Estrangeiro
1111043908001	53.385.415/0001-97	48101989	112,29	SHANDONG BOHUI PAPER INDUSTRY CO., LTD
1217560884001	53.385.415/0001-97	48101990	79,13	ARCTIC PAPER
1220021239001	53.385.415/0001-97	48101990	9,983	STORA ENSO OYJ
1220021239002	53.385.415/0001-97	48101989	11,196	STORA ENSO OYJ
1220254233001	53.385.415/0001-97	48101390	43,264	ARCTIC PAPER
1216070301001	53.385.415/0001-97	48010010	77,21	JSC "SOLIKAMSKBUMPROM"
1220142214001	53.385.415/0001-97	48010010	128,28	JSC "SOLIKAMSKBUMPROM"

Fonte: Siscomex.

Tal questão não é nova para esse Colegiado que, por meio do Acórdão nº 3402-004.151, sob minha relatoria, manteve essa exigência fiscal, por unanimidade de votos, nos seguintes termos:

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

[Lei nº 10.865/2004]

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

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

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

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

[Decreto nº 6.842/2009]

Art. 1º Ficam reduzidas a zero, até 30 de abril de 2012 ou até que a produção nacional atenda a oitenta por cento do consumo interno, as alíquotas da Contribuição

para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de:

I - papel destinado à impressão de jornais; e

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

Assim, resta não comprovada a condição de representante do fabricante estrangeiro dessas quatro últimas empresas (Doc. 3.2).

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

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

(...).

Assim, diante do não atendimento ao expressamente determinado no Decreto acima, no que concerne à necessidade de que a importadora, ora recorrente, fosse

**representante das fábricas estrangeiras de papel**, no caso, das empresas SUNPAPER CHINA SHANDONG FACT, SHANDONG BOHUI PAPER INDUSTRY CO., LTD, incabível a redução de alíquota para as contribuições pleiteada nas importações objeto das DI's números DI's nºs 11/03070888 e 11/11043908, acima especificadas, devendo ser mantida a exigência tributária do PIS/Pase-pimportação e da Cofins-importação correspondente no auto de infração sob análise.

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

(...).

A questão enfrentada no acórdão n. 3402-004.151 é aqui repetida, uma vez que a recorrente limita-se a apresentar declarações de fabricantes estrangeiros no sentido de que a *Fator Dois* representaria tais empresas na venda de papéis fabricados por outras empresas indicadas pela exportadora, o que, todavia, não é suficiente para atender a exigência prescrita no Decreto nº 6.842/09.

Assim, com base nos mesmos fundamentos externados no acórdão nº 3402-004-151, o que faço com fundamento no art. 50, § 1º da lei nº 9.784/99, encaminho meu voto no sentido de manter a exigência do PIS-importação e da COFINS-importação para as seguintes DI's: 91/5362346001; 91/57006657001, 91/5706657002, 91/7265879001, 91/7632588001, 91/7632588002, 10/04431971001, 11/03070888001, 11/05192735001, 11/0538772201, 11/06945141001, 11/0694514002, 11/10223910001, 11/10223910002, 11/10722321001, 11/10722321002; 11/11/11043908001, 12/17560884001, 12/20021239001, 12/20021239002, 12/16070301001 e 12/20142214001.

Ressalte-se, todavia, que a exigência aqui mantida deve permanecer apenas sobre a empresa *Fator Dois*, sendo imperiosa a sua exoneração em relação à empresa *Plexpel*.

Como visto ao longo do termo de constatação n. 02, bem com do termo de sujeição passiva solidária, a responsabilização da empresa *Plexpel* em face das exigências de natureza fiscal retratadas nesta demanda teve por fundamento o disposto no art. 124, inciso I do Código Tributário Nacional<sup>10</sup>, i.e., pelo fato de pretensamente existir um *interesse comum* das recorrentes com a situação que redundou no fato gerador objeto da autuação.

Para verificar se tal conclusão é adequada juridicamente, mister se faz delimitar o conteúdo semântico da expressão *interesse comum*. Nesse sentido, insta desde já destacar que a legislação tributária não faz tal conformação, tarefa essa que fica sob responsabilidade da doutrina<sup>11</sup> e da jurisprudência, para quem *interesse comum só tem as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos tem “interesse comum” na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo*

<sup>10</sup> "Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; (...)."

<sup>11</sup> "O art. 124 prevê duas hipóteses de solidariedade: a) em relação às pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e b) referente às pessoas expressamente designadas em lei.

A primeira hipótese está redigida em linguagem bastante vaga, não traduzindo com acuidade o que quer significar. Comprador e vendedor têm interesse comum na transmissão da propriedade de imóvel, mas nem por isso podem ser devedores solidários. A solidariedade tributária, que é sempre passiva, somente pode existir entre sujeitos que figurem nesse polo da relação obrigacional." (COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo, Saraiva, 2012. p. 210.).

*pagamento do imposto todos os condôminos*<sup>12</sup>. Assim, ter *interesse comum* significa partilhar a prática do fato tido como gerador.

Também tratando do “interesse comum” para fins de incidência do dispositivo legal alhures citado, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é clara ao entender que, para a sua configuração, não basta o mero interesse econômico, havendo a especial necessidade de haver um interesse **jurídico** no fato gerador do tributo. Nesse sentido:

Ementa

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ.

1. A jurisprudência do STJ entende que **existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.**

2. A pretensão da recorrente em ver reconhecido o interesse comum entre o Banco Bradesco S/A e a empresa de leasing na ocorrência do fato gerador do crédito tributário encontra óbice na Súmula 7 desta Corte. Agravo regimental improvido.

(AgRg no AREsp 21.073/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2011, DJe 26/10/2011) (g.n.).

Ementa

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOAS JURÍDICAS QUE PERTENCEM AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. CIRCUNSTÂNCIA QUE, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA SOLIDARIEDADE PASSIVA.

1. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Ressalte-se que a solidariedade não se presume (art. 265 do CC/2002), sobretudo em sede de direito tributário.

2. Embargos de divergência não providos.

(STJ; EREsp 834044/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/09/2010, DJe 29/09/2010) (g.n.).

Como visto, a incidência do PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação para algumas específicas DI's fiscalizadas decorreu do fato da empresa *Fator Dois* não preencher um dos requisitos formais para o gozo da alíquota zero, qual seja, ser representante comercial das empresas exportadoras no Brasil. Tal fato, entretanto, não era de conhecimento da empresa *Plexpel*. Mais do que isso, levando em conta que a *Fator Dois* possuía regime especial para fins de gozo de imunidade com operações de papel importado, é crível admitir que a *Plexpel* pressuponha que a *Fator Dois* também fruía do benefício destinado ao PIS e a COFINS.

Ademais, afastada a acusação de interposição fraudulenta, também não há que se falar um interesse jurídico comum, nos termos expostos pelo Ilustre Relator, das recorrentes na prática da importação, fato gerador das contribuições. Logo, deve ser afastada a responsabilização da empresa *Plexpel* para a exigência tributária mantida neste tópico do voto.

## II. Dos juros de mora sobre a multa de ofício

<sup>12</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 476.

Por fim, de forma subsidiária, os recorrentes contestam a incidência dos juros sobre a multa, questionamento este que merece análise em favor da empresa *Fator Dois*, haja vista a manutenção de parte da exigência tributária debatida em seu prejuízo. Por sua vez, nos termos do voto proferido pelo Conselheiro Relator, tal discussão perdeu seu objeto em relação à empresa *Plexpel*, haja vista o provimento integral do seu específico recurso voluntário.

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

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

(...)

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

Ademais, a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício após o respectivo vencimento encontra fundamento também no Decreto-lei nº 1.736/79<sup>13</sup>, cujos dispositivos abaixo transcritos dispõem sobre a incidência dos juros de mora sobre os débitos tributários para com a Fazenda Nacional, inclusive durante o prazo em que a cobrança estiver suspensa em face da interposição de recurso administrativo ou de decisão judicial, cuja regra não se aplicaria somente na hipótese de depósito administrativo ou judicial do montante integral<sup>14</sup>:

<sup>13</sup> Solução de Consulta Cosit nº 47, de 04 de maio de 2016

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

<sup>14</sup> Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

[Perguntas e Respostas no sítio da RFB: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/respostas-2012/capitulo-xviii-acrscimos-legais-revisada-2012.pdf>, acesso em 08/09/2016]

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

(...) [grifos desta Redatora]

A fluência dos juros de mora sobre a multa de ofício durante o curso do processo administrativo fiscal não representa afronta ao art. 161 do CTN, eis que, no próprio CTN, o termo "crédito tributário" não é utilizado somente para se referir à obrigação tributária principal. Conforme se depreende da leitura do art. 142 e do art. 113 do CTN, abaixo transcritos, o lançamento constitui o "crédito tributário", que, por sua vez, pode ser decorrente tanto do tributo como de eventuais penalidades pecuniárias:

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.

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

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

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

**§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.<sup>15</sup>**

<sup>15</sup> (...) É que resulta claro que o que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável ao tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança. O direito tem estas liberdades, que não precisam ser objeto de escândalo." (BASTOS, Celso Ribeiro. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários ao Código tributário Nacional, vol. 2. Ed. Saraiva, 1998, p. 148.

Conforme assentado no Apelação Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC (TRF4, rel. Vânia Hack de Almeida), "Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo".

Dessa forma, não havendo qualquer incompatibilidade dos dispositivos legais acima com o CTN, no que concerne à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, eles devem ser aplicados ao presente caso concreto com base na taxa Selic, cuja legitimidade já é matéria já sumulada neste CARF, de aplicação obrigatória pelos membros do CARF, conforme enunciado abaixo:

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

Assim, pelo exposto, na parte em que divirjo do entendimento do Conselheiro Relator, voto no sentido de manter, para a empresa Fator Dois Indústria e Comércio de Papéis Ltda., a exigência do PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação retratadas nas DI's números 91/5362346001; 91/57006657001, 91/5706657002, 91/7265879001, 91/7632588001, 91/7632588002, 10/04431971001, 11/03070888001, 11/05192735001, 11/0538772201, 11/06945141001, 11/0694514002, 11/10223910001, 11/10223910002, 11/10722321001, 11/10722321002; 11/11/11043908001, 12/17560884001, 12/20021239001, 12/20021239002, 12/16070301001 e 12/20142214001, bem como dos juros de mora sobre a multa de ofício relativamente aos montantes dessas contribuições.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula