



**Processo nº** 11131.720758/2014-01  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-013.307 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 17 de agosto de 2022  
**Recorrente** PLEXPEL COMERCIO E INDUSTRIA DE PAPEL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

**RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA. REQUISITOS**

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigmaticos, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária, não comprovada a divergência, não se conhece o recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer o Recurso Especial do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinícius Guimarães, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Liziâne Angelotti Meira, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira.

### **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 6054 a 6079), interposto pelo Contribuinte Fator Dois Indústria e Comércio de Papéis EIRELI, em face do Acórdão nº 3402-005.378 (e-fls. 5969 a 5996), de 20 de junho de 2018, proferido pela 2<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário.

A decisão recorrida ficou assim ementada:

**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.

Dante 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.

Quanto ao provimento parcial do Recurso Voluntário ficou assim deliberado:

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 Plexplel Comércio e Indústria de Papel Ltda. para cancelar as exigências contra ela auituadas; (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.

Por intermédio do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 6110 a 6115), em 24 de maio de 2019, o recurso do Contribuinte não foi admitido pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF.

Diante desta decisão o Contribuinte ingressou com Agravo (e-fls. 6126 a 6146), em 23 de setembro de 2019.

Em Despacho de Agravo (e-fls. 6163 a 6171), de 8 de novembro de 2019, a Presidente da CSRF acolheu o agravo e deu seguimento ao Recurso Especial no que tange à matéria “tratamento diverso atribuído por ambas decisões às normas complementares, no caso aos Decretos regulamentadores de normas (Lei)”

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (e-fls. 6173 a 6180) em 8 de dezembro de 2019. Pugna pelo não conhecimento do recurso do Contribuinte, caso conhecido, pelo não provimento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

### Conhecimento

O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo.

Como se verifica no Relatório acima deu-se provimento total ao Recurso Voluntário do Contribuinte Plexpel Comércio e Indústria de Papel Ltda e provimento parcial ao Recurso Voluntário da empresa Fator Dois Indústria e Comércio de Papéis Ltda, mantendo-se a exigência do PIS-Importação e da COFINS-Importação referente a 22 (vinte e duas) Declarações de Importação.

Este segundo recorrente alega que há divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 3202-000.378, apresentado como acórdão paradigma, acerca do “tratamento diverso atribuído por ambas decisões às normas complementares, no caso aos Decretos regulamentadores de normas (Lei)”.

Na análise do acórdão paradigma face ao acórdão recorrido, entende-se que não há divergência jurisprudencial, pois no recorrido negou-se provimento ao Recurso Voluntário diante da não comprovação dos requisitos formais necessários para o gozo da alíquota zero (de ser representante comercial das empresas exportadoras no Brasil, enquanto que no paradigma entende-se que a Lei nº 10.925/2004 já poderia produzir efeitos a partir de 1º/08/2004, não dependendo da edição da Instrução Normativa nº 636/2006, para produzir os efeitos de suspensão de incidência da Cofins. Verifica-se assim que não há divergência na interpretação da legislação, visto que se trata de situações fáticas distintas.

Para melhor precisar esse entendimento cito trechos do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, proferido pelo Presidente da 4ª Câmara:

A fim de demonstrar a divergência na interpretação da legislação tributária a Recorrente indicou o Acórdão nº 3202-000.378, cuja ementa transcreve-se a seguir:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP  
Período de apuração: 01/05/2004 a 30/09/2004 SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. EMPRESAS CEREALISTAS.*

*A incidência da Cofins em relação às vendas efetuadas pelas empresas cerealistas às agroindústrias que apurem o imposto de renda com base no lucro real foi suspensa a partir de 01 de agosto de 2004, nos termos da lei de regência.*

*NORMAS COMPLEMENTARES. ALCANCE. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.*

*Normas complementares, na acepção do artigo 100, inciso I, do CTN, não podem restringir, inovar ou modificar direitos prescritos em lei, muito menos impor limites temporais para a utilização de suspensão da incidência estabelecida por lei. O ordenamento jurídico brasileiro impõe que as normas complementares (portarias, instruções normativas, etc...) estão subordinadas estritamente à lei que autorizou a sua expedição, jamais poderão extrapolar estes limites dispendo contra legem, praeter legem ou extra legem, sob pena de incorrerem em nulidade por vício de ilegalidade.*

*O artigo 99 do CTN prescreve que o conteúdo e o alcance dos decretos (e, consequentemente, das instruções normativas) restringem-se aos das leis em função das quais foram expedidos.*

*REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. EMPRESAS CEREALISTAS.*

*Os créditos presumidos por aquisição de produtos de origem vegetal, de pessoas físicas, podem ser calculados pelas empresas cerealistas que*

*exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar tais produtos.*

*Recurso Voluntário Provido*

Pois bem.

Verifica-se claramente que a questão tratada nessa matéria é essencialmente de “provas”, conforme pode ser constatado nos trechos do voto vencedor do acórdão recorrido:

*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:*

(...)

*Tal questão não é nova para esse Colegiado que, por meio do Acórdão no 3402004.151, 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]*

*A questão enfrentada no acórdão n. 3402004.151 é aqui repetida, uma vez que a recorrente limita-se a apresentar declarações de fabricantes estrangeiras 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 3402004151, o que faço com fundamento no art. 50, § 1º da lei n. 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; 11/11043908001, 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. (...)*

*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.*

Vê-se, portanto, que a Turma julgadora do acórdão recorrido entendeu que, a partir do quadro probante trazido aos autos pela fiscalização, restou comprovado que a Recorrente não preencheu um dos requisitos formais para o gozo da alíquota zero, qual seja, ser representante comercial das empresas exportadoras no Brasil, previsto no Decreto no 6.842/2009 (art. 1º, §1).

Por outro lado, no acordão paradigma (nº 3202-000.378) a turma julgadora decidiu que as normas complementares, na acepção do artigo 100, inciso I, do CTN (no caso, uma instruções normativas) não podem restringir, inovar ou modificar as normas as quais complementam (leis, dos tratados e convenções internacionais e dos decretos). Neste sentido, confirmaram-se trechos do voto:

(...)

*Passemos, então, à análise da primeira questão suscitada pela recorrente - (i) a suspensão da incidência da Cofins em relação às vendas efetuadas pelas empresas cerealistas às agroindústrias.*

*Para melhor entendimento da questão transcrevo o artigo 9º (em sua redação original) e 17 da Lei nº 10.925/2004, verbis:*

*Art. 9º A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa na hipótese de venda dos produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 09.01, 10.01 a 10.08, 12.01 e 18.01, todos da NCM, cumulativamente as atividades agropecuárias, para pessoa jurídica*

*tributada com base no lucro real, nos termos e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal*

*Art. 17. Produz efeitos: (...)*  
***III – a partir de 1º de agosto de 2004, o disposto nos arts. 8º e 9º desta Lei;***

*(grifou-se)*

*O dispositivo legal foi regulamentado através da Instrução Normativa SRF nº 636, de 24 de março de 2006, nos seguintes termos: (...)*

*Destaque-se, de antemão, que o artigo 17, inciso III, da Lei 10.925/2004 Portanto, há que se concordar com a recorrente quando afirma que a Lei 10.925/2004 já poderia ser aplicada a partir de 01/08/2004, pois a partir desta data já era válida, vigente e eficaz.*

*Normas complementares, na acepção do artigo 100, inciso I, do CTN, como é o caso da instrução normativa, não podem restringir, inovar ou modificar direitos prescritos em lei, muito menos impor limites temporais para a utilização da suspensão da incidência, por falta de regulamentação, em desacordo com o disposto na lei (artigo 17), sob pena de desatendimento ao princípio da legalidade. O ordenamento jurídico brasileiro impõe que estas normas complementares (portarias, instruções normativas, etc...) estão subordinadas estritamente à lei que autorizou a sua expedição, jamais poderão extrapolar estes limites dispendendo contra legem, praeter legem ou extra legem, sob pena de incorrerem em nulidade por vício de ilegalidade.*

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigmas, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária. No caso em tela, o **acórdão recorrido** negou provimento ao recurso recorrido pelo fato de não restar comprovado que a Recorrente preencheu um dos requisitos formais para o gozo da alíquota zero, qual seja, ser representante comercial das empresas exportadoras no Brasil, previsto no Decreto nº 6.842/2009 (art. 1º, §1). No **acórdão paradigma** entendeu-se que a Lei nº 10.925/2004 já poderia produzir efeitos a partir de 1º/08/2004, não dependendo da edição da Instrução Normativa 636, de 2006, para produzir os efeitos de suspensão de incidência da Cofins.

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação. Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório e normas aplicáveis específicos, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

Com essas razões, vota-se por não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

Fl. 9 do Acórdão n.º 9303-013.307 - CSRF/3<sup>a</sup> Turma  
Processo nº 11131.720758/2014-01