



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

**Processo n°** 11131.720775/2014-30  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-004.150 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de maio de 2017  
**Matéria** Comércio Exterior e Papel Imune  
**Recorrente** FATOR DOIS COMÉRCIO DE PAPÉIS COMUNICAÇÃO E MARKETING LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 03/11/2011

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

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

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

PAPEL IMUNE. FINALIDADE CONSTITUCIONAL. DESVIO. NÃO CARACTERIZADO.

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

Recurso Voluntário provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário da empresa Fator Dois Comércio de Papéis Comunicação e Marketing Ltda para exonerar integralmente o crédito tributário, cabendo a ressalva de que a exigência também não remanesce em relação ao responsável solidário revel.

*(assinado digitalmente)*

Antonio Carlos Atulim - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

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

## **Relatório**

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

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

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

Versa o processo sobre autos de infração relativos à exigência de Imposto sobre a Importação - II (R\$19.982,23), do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (R\$8.135,61), da contribuição para o PIS/PASEP/Importação (R\$2.677,48), da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins/Importação (R\$12.696,04), acrescidos de multa proporcional e juros, e da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria (R\$72.784,50), conforme previsto no art. 23, inc. V e § 3º, do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, em desfavor de M.A.M. GRÁFICA E TRANSPORTES LTDA - EPP e FATOR DOIS COMÉRCIO DE PAPÉIS COMUNICAÇÃO E MARKETING LTDA.

Decorrem os lançamentos de procedimento de fiscalização instaurado em face da empresa FATOR DOIS, no qual se apurou, em síntese, que ela realizou importações com ocultação do encomendante predeterminado das mercadorias, qual seja, a empresa M.A.M. GRÁFICA, sendo que tal ocultação acarretou também o não reconhecimento da imunidade de impostos e da redução das alíquotas das contribuições sociais para o PIS e Cofins nas importações de papel imune.

A empresa M.A.M. GRÁFICA E TRANSPORTES LTDA - EPP não foi localizada em seu endereço cadastral e por esta razão foi considerada cientificada do auto de

infração apenas em 10/09/2014, quinze dias após a publicação do Edital nº 68/2014, ocorrida em 26/08/2014. Contudo, não apresentou defesa dentro do prazo legal estabelecido.

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

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

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

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

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

- O ônus probatório recai sobre a Fiscalização, a qual em suas diligências deveria ter demonstrado, mediante provas contundentes, não alegações (supostas "evidências robustas"), que de fato a Impugnante teria figurado como interposta pessoa em operação no mercado exterior visando acobertar os reais intervenientes ou beneficiários, o que não ocorreu. Não houve, em nenhum momento da Fiscalização, comprovação efetiva (i) da existência de repasses financeiros entre as empresas envolvidas; (ii) de contatos diretos entre os supostos encomendantes e os fabricantes estrangeiros; (iii) da ausência de entrega efetiva (trânsito físico) das mercadorias (lembrando que a operação "triangular" diretamente do porto é permitida pela legislação do IPI e ICMS); (iv) de indícios de incompatibilidade ou insuficiência financeira da Impugnante.

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

- Quanto ao desvio de finalidade do papel imune, a Impugnante informa que só comercializa com empresas detentoras de Registros Especiais, cumprindo assim o disposto na Lei nº 11.945/2009 e na Instrução Normativa RFB nº 976/2009. Para imputar à impugnante a prática delituosa

que configuraria o desvio de finalidade a Fiscalização não seguiu por esta vereda, que por sinal, é a única correta.

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

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

- Caso a autuação não seja anulada *in totum*, a despeito de todas as razões de fato e de Direito trazidas à análise, requer seja reconhecida a manifesta ilegitimidade passiva da Impugnante, na medida em que não existe fundamento legal para enquadrá-la na condição de devedora solidária das presentes exações.

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

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

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

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

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

- A empresa encomendante, M.A.M. GRÁFICA, não possuía os requisitos necessários para figurar como encomendante de papel, que são os mesmos que são exigidos de uma empresa importadora, razão pela qual a fiscalização fez alusão ao Registro Especial de importador para a encomendante. Sendo a operação de importação realizada por encomenda, e sendo a suposta destinatária das mercadorias (M.A.M. GRÁFICA) uma empresa, sabe-se agora, inexistente, que sequer impugnou o auto de infração contra ela lavrado, não é possível saber quem é o verdadeiro adquirente do papel importado com benefício tributário.

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

- Nota-se que a legislação teve a preocupação de segmentar a atuação de cada um dos agentes envolvidos na cadeia econômica que utiliza o papel importado, a fim de que cada um responda no limite da sua responsabilidade. Assim, os importadores devem possuir registro próprio e se comprometer a repassar o papel imune para as empresas que irão comercializar ou utilizar o papel dentro da sua finalidade, comprovado pela existência do registro especial destas destinatárias. Mas esta condição não é absoluta, uma vez que, comprovada a participação dos agentes atuantes em etapas anteriores, nas fraudes cometidas nas etapas posteriores, poderá restar configurada a sua responsabilidade. É que, no caso em apreço, restou comprovado que a FATOR DOIS atuou como interposta pessoa da empresa M. A. M. GRÁFICA, simulação esta já bem caracterizada no auto de infração e apreciada em linhas anteriores deste voto. Quanto à destinação do papel, após a importação, verificou-se que as empresas compradoras eram na verdade empresas de fachada, que usaram o Registro Especial obtido para ocultar o verdadeiro uso do papel imune.

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

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

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

A empresa M.A.M. GRÁFICA foi intimada dessa decisão por via postal em 22/07/2015, mas não apresentou recurso voluntário dentro do prazo legal.

A empresa FATOR DOIS foi intimada por via postal em 20/07/2015, tendo apresentado recurso voluntário em 17/08/2015, mediante o qual repisa as alegações de primeira instância e acrescenta outras, sob os seguintes tópicos:

### *III. DAS RAZÕES PRELIMINARES*

*A. Da inexistência de Sujeição Passiva Solidária entre a Recorrente e a Empresa Ideia Papeis [sic!]*

### *IV. DAS RAZÕES DE FATO E DE DIREITO*

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

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

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

*D. Da não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício*

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário da FATOR DOIS, passando-se a analisá-lo pelos seus próprios tópicos.

### **III. DAS RAZÕES PRELIMINARES**

*A. "Da inexistência de Sujeição Passiva Solidária entre a Recorrente e a Empresa Ideia Papeis [M.A.M. Gráfica e Transportes Ltda - EPP]"*

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

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

No exercício das funções de Auditor(es)-Fiscal(is) da Receita Federal do Brasil, lavramos o presente termo, em razão do sujeito passivo solidário acima identificado ter registrado importação na modalidade direta, de fato, por encomenda predeterminada da empresa M.A.M GRÁFICA EDITORA, ocultando essa encomendante, beneficiária e interveniente na operação, conforme circunstanciado no Termo de Constatação nº 08 (anexo).

Dessa forma, caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do inciso I do art. 124 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) e dos incisos I e V do artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, inciso IV e/ou III c/c §§ 5º e 1º, inciso I, alínea "b", do art. 106 e art. 674, inciso VI do Decreto nº 6.759/2009 fica o sujeito passivo solidário acima identificado CIENTIFICADO da exigência tributária de que trata m os Autos de Infração lavrados relativamente à multa substitutiva da pena de perdimento de mercadorias, pela impossibilidade de apreensão das mesmas, e dos tributos devidos em razão do não reconhecimento da imunidade tributária do II e do IPI e da redução de alíquotas das contribuições sociais para o PIS e COFINS na importação de papel imune, explicitadas no Termo de Constatação nº 08 (anexo).

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

*Art. 95 - Respondem pela infração:*

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

*(...)*

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

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

Ademais, a FATOR DOIS deve suportar a penalidade da infração, juntamente com a outra empresa arrolada, não com base no inciso V do art. 95 do Decreto-lei nº 37/66, eis que não é encomendante, mas com fundamento no inciso I desse dispositivo, pois foi quem efetivamente praticou a ação de "ocultar" o nome do encomendante na importação.

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

De forma que a responsabilidade da recorrente FATOR DOIS deve ser mantida.

#### **IV. DAS RAZÕES DE FATO E DE DIREITO**

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

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

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

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

iii) Em nenhuma dessas DI's foi informado o CNPJ dos encomendantes das mercadorias (Doc. 1.3/1.4), os quais também não estavam habilitados para realizar operações de comércio exterior no Siscomex e/ou não possuem Registro Especial para operar com papel imune na modalidade de importador .

iv) Algumas informações constantes nas DIPJ's do período de 2008 a 2012 demonstram a tentativa da FATOR DOIS de ocultar sua atuação no comércio exterior e sua situação de estabelecimento equiparado a industrial. Na DIPJ de 2009, a empresa informou que não teria realizado operação de comércio exterior e que não se sujeitou à apuração de IPI nos períodos. Também a situação de inexistência de empregados em 2009, 2010 e 2012 e de estoque de 2009 a 2011 indicam a realização de importações terceirizadas, e não diretas, como declarava a FATOR DOIS em suas importações. Ademais, no quadro de Apuração do IPI na DIPJ do ano-calendário 2011 foi informado valor superior a R\$ 5,78 milhões de compras de mercadorias no exterior para industrialização e mais de 4,71 milhões de outras entradas de mercadorias, nenhuma compra de mercadoria do exterior para comercialização, mais de R\$ 7,79 milhões de operações de saídas sem débito de IPI e apenas R\$ 282 mil com débito do imposto.

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

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

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

viii) A quase totalidade dessas importações foram do denominado papel imune, de forma que a ocultação do encomendante visava dificultar a fiscalização desse benefício fiscal. Assim sendo, a ocultação de beneficiário e interveniente na operação, no caso encomendante da mercadoria

importada, tem como resultado direto a inserção de mais um elo na cadeia, com o fito de dificultar a fiscalização desses benefícios fiscais, seja para driblar exigências legais específicas das operações com papel imune e/ou das operações de importação "por encomenda", ou até mesmo para dificultar a identificação de adquirentes desse papel imune no mercado interno. Com efeito, 9 desses compradores predeterminados, de mais de 90% do total importado (Quadros 1 e 3), não possuíam Registro Especial para operar com papel imune na modalidade de importador.

Com relação especificamente às importações ora autuadas, que mais interessa ao presente julgamento, e à empresa M.A.M. GRÁFICA, apurou a fiscalização o que se segue:

52 Uma dessas encomendantes ocultadas nas DI registradas pela FATOR DOIS foi a empresa MAM. Essa empresa constituída em agosto de 2009 informou no CNPJ a atividade de impressão de jornais, livros e outras publicações, com sede na cidade de São Paulo. Jamais foi habilitada no Siscomex para realizar operação de comércio exterior e possui registro para operar com papel imune apenas na modalidade de gráfica (Doc. 8.5).

53 A MAM comprou por encomenda 40,93 toneladas de papel imune importado pela FATOR DOIS mediante a DI nº 11/2078804-0. O fato dessa compra ter se dado por encomenda se evidencia pelas mercadorias terem sido entregues ao comprador ou preposto diretamente na saída do Porto de desembarço aduaneiro, acondicionadas em dos seis contêineres vindos do exterior e pela emissão da nota fiscal de venda nº 357 na mesma data das notas fiscais de transporte da importação nº 351 a 354 em 08/11/2011 (Doc. 1.3 e 8.1).

54 As mercadorias importadas vieram do exterior acondicionadas nos contêineres CMAU121334, CNCU161347, ECMU1304785, ECMU136385, ECMU2111284. Consoante o Packing List (romaneio de cargas) instrutivo da DI apresentado e a nota fiscal de serviço de transporte das mercadorias importadas nº 1348, os contêineres ECMU1304785 e ECMU136385 acondicionaram as mercadorias discriminadas na nota fiscal nº 357 de venda para a MAM desde o Porto de origem no exterior até a entrega para a MAM (Doc. 1.3).

55 A não identificação do local de entrega das mercadorias, tendo em vista que a MAM tinha sede em Londrina-PR, à época da importação, mas a nota fiscal de serviço nº 1348 menciona entrega das mercadorias em SP, e que não foram apresentados os CTRC referente a esse transporte, nem ao transporte eventualmente ocorrido para Londrina, não prejudica a evidência de entrega das mercadorias importadas diretamente da saída do Porto de Santos para a MAM.

56 Essas mercadorias foram pagas em duas parcelas, segundo registros do Livro Razão da FATOR DOIS (Doc. 8.4), sendo que os históricos dos lançamentos contábil e bancário pertinente a 2ª parcela de R\$ 48.066,90 em 09/02/2011, referenciam "GRAFIPRINT GRAFICA".

57 Vale ressaltar que a MAM além de não detentora de registro especial para operar com papel imune na modalidade de importador, também não é habilitada no Siscomex para realizar operações de comércio exterior (Doc. 8.5), o que constitui o dolo para prática da infração aduaneira de ocultação dos reais responsáveis pela operação.

A importação por encomenda está definida no art. 11 da Lei nº 11.281/2006<sup>1</sup> e no art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 634/2006<sup>2</sup>, de onde se extrai as principais características dessa modalidade de operação:

<sup>1</sup> Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e

II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

a) Há um encomendante que manifesta previamente ao importador o interesse em adquirir determinada mercadoria estrangeira.

b) O importador adquire de fato as mercadorias junto ao exportador, devendo cumprir todas as obrigações contábeis e cambiais decorrentes de uma compra internacional.

c) As mercadorias devem ser adquiridas com recursos próprios do importador, o qual, portanto, deve ter capacidade econômica para tal. Não se admite, ainda que parcialmente, a utilização de recursos do encomendante para se efetivar a compra das mercadorias no exterior (parágrafo único do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 634/2006).

d) O importador é responsável pela nacionalização das mercadorias, as quais, posteriormente, serão revendidas ao encomendante predeterminado.

e) Não há necessidade de efetiva participação do encomendante na negociação internacional para a compra das mercadorias (art. 11, §3º da Lei nº 11.281/2006, incluído pela Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007).

Cotejando o conceito da *importação a encomendante predeterminado* acima, com os elementos levantados pela fiscalização no presente processo, não se vislumbra uma prova concreta, ou a convergência de indícios nesse sentido, de que as operações ora autuadas foram efetuadas por encomenda prévia da M.A.M. GRÁFICA.

Mesmo havendo um quadro indiciário no sentido de que a importadora FATOR DOIS realizaria importações terceirizadas sem informar ao Fisco essa circunstância, não se pode daí deduzir que as importações ora autuadas foram realizadas da mesma forma, com a ocultação da M.A.M. GRÁFICA.

O fato de as mercadorias importadas terem saído direto do Porto de Santos para entrega à compradora, no mesmo dia, nos próprios contêineres em que vieram acondicionadas do exterior, é apenas um indício fraco de predeterminação dos beneficiários das importações.

Por outro lado, a distância do estabelecimento da M.A.M GRÁFICA (Londrina/PR) do Porto de Santos e existência da nota fiscal de serviço que menciona a entrega das mercadorias em São Paulo, poderiam indicar, contrariamente ao constatado pela fiscalização, que as mercadorias importadas não se destinariam de fato à empresa M.A.M. GRÁFICA, especialmente em se tratando de papel imune, que requer a fiscalização de sua destinação para a fruição do benefício. No entanto, como a fiscalização não conduziu a investigação no sentido de que a empresa M.A.M GRÁFICA poderia ter a função de impedir o conhecimento da fiscalização do real destino do papel imune, não cabe aqui, em sede de julgamento, fazê-lo.

Nesse ponto, cabe salientar ao Colegiado que, embora envolvendo também a importação de papel imune, os fatos relatados no presente processo foram abordados pela fiscalização de forma diversa daquela utilizada no processo nº 10314.727088/2014-34 para

---

§ 3o Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

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

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

fatos semelhantes, objeto do Acórdão nº 3402-003.011– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 26 de abril de 2016, sob a relatoria do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário por unanimidade por este Colegiado. No presente caso, a multa equivalente ao perdimento da mercadoria foi efetuada com base no art. 23, V, §§1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76 (art. 689, XXII e §1º do Regulamento Aduaneiro 2009), enquanto que no outro processo foi com base no 689, XI e §1º do Decreto nº 6.759/09 (mercadoria "estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso").

Assim, não obstante os indícios de irregularidades apontados pela fiscalização, entendo que as provas levantadas não são suficientes para a conclusão de que a empresa M.A.M. GRÁFICA seria a verdadeira encomendante das mercadorias importadas, cuja identificação teria sido ocultada nas declarações de importação.

Em observância ao princípio da tipicidade, corolário dos princípios da Administração Pública da legalidade e da segurança jurídica (art. 2º da Lei nº 9.784/99), a conduta apontada como proibida deve ter precisa correspondência na norma legal. A tipicidade constitui-se em garantia do Estado de Direito, que permite ao cidadão antever as condutas proibidas e as respectivas sanções, para que diligencie no sentido de não cometê-las, como bem esclareceu Rafael Munhoz de Mello<sup>3</sup>:

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

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

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

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

Como se observa na autuação, o desvio de finalidade do papel foi constatado pela fiscalização sob o pressuposto da ocultação da encomendante M.A.M. GRÁFICA, a qual

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

não possuía Registro Especial para papel imune para a atividade de importação e nem habilitação para operar no comércio exterior.

Nos termos do art. 50 da Lei nº 9.784/99 e do art. 10, III do Decreto nº 70.235/72, o auto de infração está vinculado aos motivos nele descritos. Dessa forma, tendo em vista a não comprovação pela fiscalização de que a M.A.M. GRÁFICA seria a real encomendante das importações, conforme acima concluído, não pode também prosperar a tese decorrente de desvio de finalidade do papel imune ou beneficiado com redução de alíquotas do PIS/Cofins, devendo, então, ser exonerada a correspondente exigência tributária no auto de infração.

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

A análise deste tópico resta prejudicada pela exoneração do crédito tributário.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário da empresa *Fator Dois Comércio de Papéis Comunicação e Marketing Ltda* para exonerar integralmente o crédito tributário, cabendo a ressalva de que a exigência também não remanesce em relação ao responsável solidário revel.

É como voto.

*(Assinatura Digital)*

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora