



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

Processo n° 10611.002418/2010-05
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-003.374 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de janeiro de 2018
Matéria Papel Imune
Recorrente ESDEVA INDÚSTRIA GRÁFICA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. REVISÃO. ERRO DE FATO. FATO NÃO CONHECIDO OU NÃO PROVADO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR. IMPRECIÇÕES NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

É pacífico na doutrina e jurisprudência que o erro de fato é passível de revisão, conforme as circunstâncias taxativamente elencadas no art. 149 do CTN. Aqueles erros que se referem a eventual erro, imprecisão ou omissão da autoridade lançadora encontram-se previstos nos incisos VIII e IX. As imprecisões quanto ao cômputo da base de cálculo ou apuração dos impostos incidentes representam fato não conhecido, para efeito da citada disposição legal. O que resta afastado das disposições do inciso VIII, em verdade, é a reavaliação jurídica de fatos conhecidos à época do lançamento, na ocasião relevados, o que representaria efetiva mudança de critério jurídico, expressamente vedado conforme disposições do art. 146 do CTN.

DESCRIÇÃO DA CONDOTA. IMPRESCINDIBILIDADE DE SUAS CIRCUNSTÂNCIAS. FATO DETERMINADO. JUÍZO DE INFERÊNCIA.

A descrição da conduta imputada deve conter as circunstâncias que lhe dotem contornos próprios aptos a serem aferidos no conjunto dos fatos que se inserem, de forma que a argumentação sobre que assente sua conclusão probatória possa resultar inteiramente razoável em face de critérios lógicos do discernimento humano. Cabe ressaltar neste sentido, que os fatos por provar devem ser determinados, sendo indispensável que se apresentem com características próprias aptas a distingui-los de outros que se lhes assemelham.

BENEFÍCIO FISCAL. IMUNIDADE. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS E CONDIÇÕES DE ENQUADRAMENTO NO

REGIME. DESCARACTERIZAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL ANTES DEFERIDO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE OU FISCO.

Há que se distinguir a ação fiscal de deferimento do benefício fiscal daquela de revisão de benefício fiscal antes deferido. A primeira envolve mera satisfação, sob iniciativa do interessado, dos requisitos e condições relacionados ao gozo do benefício. A segunda, lançamento de ofício, formalizado em auto de infração, regido pelo processo administrativo de determinação dos créditos tributários da União previsto no Decreto 70.235/72, que estabelece que a exigência do crédito tributário deverá estar instruída com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Com isso, uma vez deferido, a presunção de seu correto enquadramento, originalmente conferido para efeito de gozo do benefício, milita em favor do contribuinte, cabendo ao Fisco produzir prova em contrário. O ônus da prova quanto ao gozo do benefício cabe ao contribuinte, já sua descaracterização, ao Fisco.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. LIMITES DA PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA DO FISCO.

Não se pode tomar o lançamento como prova pré-constituída incorporada em ato que goze da presunção de legitimidade. Não se pode invocar a presunção de legitimidade inerente ao ato administrativo, de vez que ela não é suficiente para explicar os seus efeitos no âmbito do processo em questão, exatamente porque, nele, o juiz administrativo é posto na condição de formar seu próprio convencimento com a máxima liberdade e, portanto, a precipitada presunção não está com força para vincular a formação da decisão judicial, no caso de dúvida. De há muito, já se firmou o entendimento de que tal presunção de legitimidade não serve como meio de supressão de lacunas probatórias. E tal entendimento, antes de ser resultado de qualquer formulação doutrinária ou jurisprudencial, nasce diretamente da lei, posto que, como se depreende da parte final do caput do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. NECESSÁRIA DEMONSTRAÇÃO FÁTICO-PROBATÓRIA.

A ideia de ônus da prova não significa a de obrigação, no sentido da existência de dever jurídico de provar. Trata-se da necessidade ou risco da prova, sem a qual não é possível obter êxito na causa. É daí que o ônus da prova recai sobre a autoridade lançadora, imbuída de demonstrar, ante o princípio basilar do contraditório e amplo direito de defesa do autuado, a ocorrência do fato imponível objeto do lançamento, salvo na hipótese de conclusão presuntiva, na forma prevista no art. 334 do CPC.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO FÁTICO-PROBATÓRIA. INSUFICIÊNCIA NA DESCRIÇÃO DOS FATOS. PRETERIÇÃO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

O Decreto 70.232/1972 dispõe que o auto de infração deve conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal (art. 10, incisos III e IV), bem como ser instruído com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de

prova indispensáveis à comprovação do ilícito (art. 9º, caput). O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento. Cabe à autoridade fiscal apresentar as provas dos fatos constituintes do direito da Fazenda. A ausência da demonstração fático-probatória do fato imponível eiva o lançamento de vício insanável. É nulo o ato administrativo de lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercitar, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe está sendo imputado.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ERRO. ANULAÇÃO. NATUREZA DO DEFEITO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. DISTINÇÃO.

A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal. Se o erro residir na incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato, o erro será de direito, insanável, caracterizando, pois, um vício material.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NATUREZA DO DEFEITO. ERRO DE FATO E DE DIREITO. DISTINÇÃO.

O ‘erro de fato’ situa-se no conhecimento dos fatos, enquanto simples fatos, independentemente da relevância jurídica que possa ter. É o erro na constituição do fato. Por outro lado, o ‘erro de direito’ seria um problema de subsunção equivocada operada pelo elaborador da norma individual e concreta que não tipifica ou valora juridicamente correta a situação descrita. Na prática, podemos exemplificar o ‘erro de fato’ quando o Fisco considera no lançamento aspectos diferentes daqueles efetivamente acontecidos, e o ‘erro de direito’, quando configurado falso conhecimento, interpretação equivocada ou mesmo ignorância da norma jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Fez sustentação oral o patrono Dr. Hélio Márcio de Andrade Lopes, OAB/MG 98.881, escritório Cursage & Pires Avogados.

(assinatura digital)

WINDERLEY MORAIS PEREIRA – Presidente Substituto.

(assinatura digital)

PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Marcelo Giovanni Vieira, Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício em face de decisão proferida pela DRJ/PE de fls. 17310 que decidiu pela procedência da impugnação de fls. 1681, 5870 e 11281, restando anulado por vício material o lançamento consubstanciado nos Autos de Infração de II, IPI, Pis e Cofins de fls. 4, 143, 282, 390, 1395 e 1534, na importação de papel imune.

Como de costume nesta Turma de julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, exposto a seguir:

"Trata-se de auto de infração lavrado contra a contribuinte em epígrafe, por meio do qual formaliza-se a exigência de Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, além das contribuições para o Financiamento da Seguridade Social e para o Programa de Integração Social, que incidiriam sobre a importação de papel desembaraçado no período de 2006 a 2008, sob a alegação de que estaria sujeito à imunidade constitucional. Sobre a diferença de impostos e contribuições lançados incidiriam, ainda, juros de mora e multa de ofício de 75%.

DA AUTUAÇÃO

Inicialmente, aponta a autoridade fiscal a base legal que determinaria a incidência dos impostos e contribuições elencados sobre operações de importação, destacando, por outro lado, o dispositivo constitucional que prevê a imunidade dos livros, jornais, periódicos e dos papéis destinados à sua impressão.

Acrescenta a autoridade fiscal que a Instrução Normativa nº 71/2001 estabeleceu a obrigação de registro para pessoas jurídicas importadoras de Papel Imune, estabelecendo os requisitos necessários e hipóteses de cancelamento.

Nesse trilhar, ressaltou a autoridade fiscal que o importador de papel imune estaria obrigado a apresentar a DIF - Papel Imune, ficando sujeito à aplicação da penalidade prevista no art. 57 da Medida Provisória 2.158-34/2001.

Por fim, destaca a autoridade fiscal que o art. 147 do Regulamento Aduaneiro de 2002 (aprovado pelo Decreto nº 4.543/2002), delimita o alcance da imunidade constitucional, esclarecendo sobre a natureza dos periódicos que fariam jus ao benefício, excluindo expressamente aqueles destinados exclusivamente à venda e propaganda, exceto no caso de encarte ou suplemento efetivamente vinculados a livros, jornais e periódicos.

Nesse ponto, a autoridade fiscal passa a descrever o desenrolar da fiscalização.

Inicialmente, observa que embora a empresa tenha num primeiro momento respondido à todas as solicitações de apresentação de documentos e esclarecimentos, as informações prestadas seriam insuficientes para verificação da destinação do papel imune importado.

Relata a autoridade fiscal que, no que tange ao cumprimento das obrigações acessórias relacionadas ao papel imune, foi possível verificar que a contribuinte possui o registro especial para importação, conforme estabelecido na IN SRF nº71/2001.

Quanto à obrigação de apresentação da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune (DIF - Papel Imune), estabelecida na mesma Instrução Normativa, registra a autoridade fiscal que, embora a empresa tenha prestado tais declarações, a omissão de determinadas informações inviabilizaria o adequado controle da destinação do produto.

A título exemplificativo, destaca a autoridade fiscal que, na DIF relativa ao 1º semestre de 2006, embora sejam corretamente informados os dados das notas fiscais de entrada, é omitida a informação das notas fiscais de saída.

Observa a autoridade fiscal que a análise do documento permitiria distinguir produtos importados de produtos adquiridos no mercado interno, posto que a contribuinte informa o número da declaração de importação na nota fiscal de entrada.

Entretanto, destaca a autuante que, embora exista um campo específico para preencher o número da declaração de importação na nota fiscal de saída, a contribuinte não presta tal informação. Observa que sem tal informação, tem-se a falsa impressão de que todo o papel imune importado não fora utilizado, e que as notas de saída referir-se-iam a produtos fabricados apenas com matéria-prima adquirida no mercado interno. Esclarece, outrossim, que essa falsa impressão é corrigida quando se analisam os estoques de papel, onde se destaca, de forma global, a quantidade de papel imune utilizada no período.

Assim, registra a autoridade fiscal que, sem a vinculação entre o número da declaração de importação e a nota fiscal de saída, não é possível identificar qual a destinação do papel imune. No particular, relembra a autoridade lançadora que a imunidade do papel está condicionada à sua finalidade e que, ante à tal omissão de informação, não seria possível verificar em que tipo de produto o papel fora empregado, se jornais, flyers, revistas, cartazes etc.

Acrescenta a autoridade fiscal que além da dificuldade de vinculação entre as declarações de importação e as notas fiscais de saída, haveria outro fator complicador que seria a diferença entre a unidade de medida de registro da entrada (quilograma) e a unidade de medida de registro das vendas (unidades de jornal, revista, flyers etc.). Nesse sentido, seria necessário verificar-se a

relação insumo-produto para cada item fabricado, isto é, o quantitativo em quilos de papel empregado em cada item.

Informa a autoridade lançadora que, dando prosseguimento à fiscalização, passou-se a verificar as notas fiscais de saída, no intuito de se conhecer os produtos finais fabricados pela empresa e seus clientes. Tal análise permitiu verificar os tipos de publicação produzidos pela empresa, com emprego de papel imune ou não, a saber: revista, encarte de jornal, jornal, cartilha, livro, encarte de revista, manual, guia, almanaque, classificados, publicidade, cartaz, aparas de papel, display, impressos, calendário, bula, pasta, flyer, caixas de embalagem, cupom, folheto e papel beneficiado.

Observa a autoridade fiscal que a gama de produtos fabricados inclui itens que não fariam jus à imunidade, fato que por si só não indicaria a prática de qualquer irregularidade, posto que a empresa também adquiria papel sem imunidade. Tal fato, todavia, tornaria ainda mais imprescindível a existência de controle que permita identificar com precisão as publicações impressas em papel imune importado, em papel imune nacional e em papel sem imunidade, a fim de se verificar a correta utilização da imunidade tributária.

Nesse trilhar, procedeu a autoridade lançadora à análise de algumas notas fiscais de saída, observando que o único elemento a sugerir que o produto teria sido fabricado com papel imune (sem mencionar se de origem importada ou nacional) seria a menção, no campo "Dados Adicionais", ao art. 150, IV, d, da Constituição Federal.

Nesse ponto, destaca a autoridade fiscal que em determinadas notas fiscais, resta caracterizado que a contribuinte informara o não recolhimento dos tributos por aplicação da imunidade constitucional, sendo que o produto efetivamente produzido não deveria ser alcançado por aquele instituto. A título exemplificativo, foram apontadas duas notas fiscais referentes a publicidade, uma para a Comercial de Veículos Delta LTDA e outra para a Prefeitura Municipal de Guarará. Além dessas, foi destacada uma nota referente à impressão de revistas para a Sendas Distribuidora SA, sendo apontado que tais revistas referir-se-iam a lista de preços/ofertas.

Observa ainda que mesmo nas operações em que o interessado não se valera da imunidade sobre o papel, fora informado nas notas de saída o não recolhimento do IPI, por aplicação de redução da alíquota a zero, nos termos do Decreto 4070/01, o qual teria sido revogado pelo Decreto 4.544/2002 (Regulamento do IPI).

Registra ainda a autuante que, segundo esclarecimentos prestados pela empresa, poderiam ser considerados imunes todos os trabalhos relacionados a notas fiscais que não houvessem sido tributadas pelo ICMS e ISS. Nesse ponto, destaca a autoridade fiscal que itens descritos como "publicidade", "mapa de Fortaleza", "Guia Oi Bazar", "aparas de papel sucatas", "flyer Compre Bem Drogaria verão 2", "Bula

Koleston", "Calendário CREA RJ", entre outros, segundo tal informação, teriam sido confeccionados com papel imune.

Assim sendo, concluiu a autoridade fiscal que, seja por inexistência ou por incongruência, as informações prestadas nas notas fiscais de saída seriam insuficientes para qualificar o papel imune e identificar em quais produtos ele teria sido utilizado.

Nesse trilhar, o próximo passo da auditoria seria buscar as informações necessárias nos mecanismos de controle da produção e estoque empregados pela fiscalizada.

Inicialmente, observa a autoridade fiscal não ser possível identificar uma relação "insumo-produto" para os diversos itens produzidos. Na descrição apresentada na DIF constaria o tipo de papel e a quantidade de folhas da publicação, sem informação de sobras e inutilização.

No que toca ao Registro de Controle da Produção e do Estoque apresentado pela contribuinte, observa a autoridade fiscal que tal registro seria preenchido mensalmente, por tipo de papel, informando o estoque existente (inicial e final), e todas as entradas e saídas no período, conforme exemplo abaixo transcrito.

MES OU PERÍODO/ANO: 02/2006
PRODUTO: 2744 - BOBINA COUCHE LWC 129CM 54G(IM)
CLASSIFICAÇÃO FISCAL: 48102990
ESTOQUE INICIAL: 288314,000 kg
ESTOQUE FINAL: 299678,000 kg

ENTRADAS/SAÍDAS

NOTA FISCAL	DATA	E/S	QUANT. (kg)	VALOR (R\$)
275172	20/02/2006	E	7388,00	15.426,20
275169	20/02/2006	E	24014,00	50.141,77
275170	20/02/2006	E	24014,00	50.141,77
		S	44052,00	94.714,13

Destaca a autoridade fiscal que embora as entradas correspondam exatamente às declarações de importação registradas no período, não há controle sobre o papel após o seu envio à produção. Ou seja, sabe-se quanto do papel importado foi enviado para produção num determinado período, mas não se sabe qual teria sido a destinação deste papel, uma vez que não há ordem de serviço ou número de pedido que vincule a nota fiscal de entrada e a nota fiscal de saída, informando a quantidade utilizada.

Tal fato teria motivado a elaboração de nova intimação, desta feita requerendo que fossem apresentadas informações que permitissem vincular entrada e saída, detalhamento acerca dos controles eletrônicos utilizados sobre o papel imune nacional e, ainda, que fosse preenchida planilha discriminando o consumo de determinado tipo de papel, em determinado período. A autoridade lançadora teria feito ainda constar da referida intimação que a impossibilidade de atender a quaisquer das solicitações deveria ser justificada por escrito.

Em resposta, a empresa destacara que atendera a todas as intimações anteriores, fato corroborado pela autoridade lançadora, justificando o não atendimento a essa última nos seguintes termos:

"Entretanto, embora o Contribuinte tenha todo o interesse em atender as solicitações promovidas pela Fiscalização, é preciso esclarecer que o grande volume de operações regulares praticadas por ela torna o atendimento, neste caso em particular, extremamente complexo"

"O contribuinte compreende o propósito desta fiscalização e tem todo o interesse em colaborar com ela, tanto que, em outras ocasiões, forneceu documentação justamente para o cumprimento desse desiderato. Porém, é inegável que, neste específico caso ora tratado, o atendimento ao que está sendo pedido demandará, no mínimo, o prazo de doze meses, para a reconstrução de todo o histórico pretendido por esta i. Auditoria Fiscal."

Nesse ponto, observa a autoridade fiscal que caberia à autuada, como beneficiária de imunidade sobre o papel, o ônus de comprovar que preencheria os requisitos a ela inerentes.

Acrescenta que restara caracterizado, em seu entendimento, que a Esdeva deixava de executar, de forma contumaz, os devidos controles exigidos sobre operações com papel imune importado. No entendimento da fiscalização, o prazo de um ano requerido pela contribuinte para levantar as informações solicitadas corresponderia ao prazo necessário à construção do mecanismo de controle até então inexistente.

Por outro lado, reconhece a fiscalização que, com base na documentação apresentada seria possível verificar que a contribuinte, em diversas ocasiões, utilizara o papel imune na finalidade prevista, não sendo todavia possível identificar o quantum de papel (cujo entrada em estoque era registrada em quilogramas) teria sido empregado em cada produto.

Desse modo, concluiu a autoridade fiscal pelo não cabimento da imunidade na totalidade das importações realizadas no período, ante à impossibilidade de se auditar a destinação do papel imune importado, uma vez que a empresa não manteria controles adequados à comprovação do cumprimento das condições previstas.

Por conseguinte, procedeu a fiscalização ao lançamento dos impostos e contribuições incidentes sobre a totalidade de importações de papel imune realizadas no período, ao qual foram acrescidos juros de mora e multa de ofício de 75%.

DA IMPUGNAÇÃO

Devidamente cientificada, comparece a autuada ao processo para impugnar o lançamento, apresentando as razões de defesa a seguir apresentadas em apertada síntese.

1) Inicialmente, alega vício de motivação, posto que a autuação fora motivada pelo descumprimento de suposta obrigação de incluir em todas as notas fiscais de saída o número das declarações de importação relativas ao papel imune aplicado na confecção dos produtos, bem como de suposta obrigação de manter controles segregados entre o uso de papel imune

importado e papel imune nacional. Tais exigências não estariam previstas em Lei.

Alega que seria impossível e desnecessário manter controles sobre o papel imune segregados conforme a origem (adquiridos no mercado interno ou importado).

Nesse trilhar, argumenta que, analisado globalmente o papel imune de qualquer origem, restaria caracterizada sua correta utilização.

2) Sustenta que o auto teria baseado-se em presunção absurda pois, embora a fiscalização tenha registrado haver restado caracterizado a correta destinação dos bens em diversas operações, concluíra pela descaracterização da imunidade para 100% das importações.

3) Pugna pela nulidade do lançamento, por cerceamento de defesa, uma vez que o auto de infração lavrado deixara de descrever, com exatidão os dispositivos legais infringidos. Discorre detalhadamente a respeito de cada um dos dispositivos legais evocados pela fiscalização e conclui que nenhum deles traria a descrição de conduta passível de autuação.

4) Ainda no que diz respeito à ausência de fundamentação, destaca que a autoridade fiscal deixara de mencionar o dispositivo legal que viabilizaria a realização da revisão do lançamento. Sustenta que o art. 149 do CTN enumeraria taxativamente as hipóteses em que caberia revisão do lançamento, cabendo à autoridade fiscal demonstrar que o caso em tela se enquadraria em alguma delas.

5) O cerceamento do direito de defesa decorreria também do fato de que não fora franqueado acesso ao Dossiê Sapel nº 52, que teria apontado os indícios de irregularidades motivadores do procedimento fiscal.

6) Acrescenta que a impugnante deixara de receber os anexos mencionados no auto de infração. Assim, a contribuinte deixara de tomar conhecimento das notas fiscais em que se baseara a autuação. Enumera os diversos anexos descritos nos autos, alegando que a falta de acesso a tais documentos impedia a autuada de tecer comentários sobre a análise procedida. Igualmente não seria possível verificar se o cálculos relativos ao PIS e à Cofins estariam corretos.

7) No mérito, sustenta que o cruzamentos dos dados da DIF com as notas fiscais de entrada e saída permitiria acompanhar com clareza a origem e aplicação do papel imune e do papel adquirido no mercado interno. Não haveria base para exigência da informação relativa ao número da declaração de importação na nota fiscal de saída, nem poderia a ausência desse número impedir o rastreamento da destinação do papel imune.

Sustenta novamente que não haveria amparo legal para tal exigência.

8) *Sustenta, por outro lado, que a fiscalização simplesmente deixara de observar que a informação relativa ao peso dos produtos constava da DIF, de forma clara, inexistindo as dificuldades alegadas pela fiscalização em razão de divergências entre unidades de medidas empregas nos registros de entradas e saídas.*

9) *No tocante às notas fiscais apontadas pela fiscalização em que supostamente se teria deixado de destacar o ICMS e ISS incidentes sobre produtos que não fariam jus à imunidade, aponta que, na maior parte dos casos, tratar-se-iam de operações de simples remessa, não tendo ocorrido, em tais casos, fato gerador de tributos.*

10) *Da mesma forma, sustenta que grande parte das notas em que a fiscalização apontara que deixara de ser informada a quantidade do produto consumido tratar-se-iam de operações intangíveis, como venda de anúncios.*

11) *Da mesma forma, as notas fiscais que deixaram de discriminar o preço dos produtos seriam referentes à prestação de serviço de anúncio publicitário em jornal. Não haveria demanda, nesse caso por papel, posto que o jornal em si seria objeto de outra transação.*

12) *Aponta falha nas conclusões adotadas pela fiscalização ao exemplificar produtos que supostamente não fariam jus à imunidade, posto que não constituiriam publicação de conteúdo informativo. Menciona especificamente o periódico da Sendas Distribuidora SA, que não constituiria mera lista de preços, como aventado pela fiscalização, mas teria conteúdo editorial produzido pela Editora Globo. No mesmo trilhar, aponta o "Manual de Pessoa Física", que supostamente estaria sujeito a entendimento exarado no bojo do Pregão SRF/Copol/11/2003, referente ao fornecimento de manuais do ITR/2003.*

13) *Refuta a alegação de que os controles exercidos sobre o papel imune seriam insuficientes, ou necessitassem aprimoramentos, sustentando ser possível, embora trabalhoso, promover todo o rastreamento necessário. Refuta igualmente a necessidade de se subdividir os controles adotados sobre o papel imune conforme a origem do produto.*

14) *Para comprovar tais alegações apresenta planilha (anexa como Doc. n° 04), onde demonstra, com base nos documentos disponibilizados à fiscalização, todo o percurso pelo qual teria passado o papel imune correspondente ao primeiro trimestre de 2006.*

Justifica tal delimitação em razão de haver sido esse o período em que se concentrava a análise por amostragem procedida pela fiscalização e, por outro lado, em razão do volume de trabalho necessário à compilação de tais informações.

15) *Justifica a inviabilidade da inclusão do número da DI na nota fiscal de saída argumentando que uma mesma NF diz respeito a vários produtos, que por sua vez utilizam mais de um insumo, com origem em diversas importações. Não seria viável a inclusão de todas as informações necessárias, além do peso*

correspondente a cada insumo no campo "informações complementares" que seria usualmente destinado a esclarecimentos, à Fazenda Estadual, sobre CFOP ou regime de tributação.

16) Aponta ainda que haveria certa inexatidão nos números relativos ao consumo de papel, imune ou não, em decorrência de perdas no emprego da matéria-prima, fato que explica que o resultado da subtração do total de saídas do total de entradas jamais será zero, sendo usual um volume de perdas da ordem de 25 a 30%. Discorre sobre a origem de tais perdas. Reconhece que nem todas as perdas revertem-se em prejuízos, pois há comercialização dos chamados cortes trilaterais, o que se fez constar da referida planilha.

17. Destaca que tal planilha evidenciaria, de plano, o descabimento de se desconsiderar 100% das operações com papel imune importado, posto que tal conclusão seria derivada de ausência de aprofundamento da investigação.

18. Noutro giro, defende que a adoção de tal presunção pela fiscalização seria abusiva e ilegal. Cita extensa doutrina.

19. Nessa linha, combate ainda a adoção de exclusivamente análise documental por amostragem para sustentação do lançamento. Argumenta que o uso indevido e arbitrário de tal critério levou a conclusões irreais.

20. Invoca o princípio da verdade material, que deve prevalecer no âmbito do processo administrativo fiscal, para solicitar que seja aprofundada a análise da documentação fiscal da empresa, de modo a se afastar a conclusão de que 100% do papel imune importado não faria jus ao benefício.

21. Requer a realização de perícia técnica contábil. Formula quesitos e indica perito.

22. Por fim, requer a juntada posterior de provas e das planilhas relativas aos trimestres subsequentes fiscalizados, bem como laudo que ateste o percentual correspondentes a perdas do processo produtivo; o deferimento da perícia e da formulação quesitos suplementares após o trabalho pericial; e que seja julgado improcedente o auto de infração.

DA REVISÃO DE OFÍCIO

Cumprir registrar que, em 27 de dezembro de 2010, por meio de despacho anexo às fls 1.392 e seguintes, noticia a autoridade lançadora que fora constatado erro material, nos autos de infração relativos ao II e IPI, lavrados em 24 e 25 de novembro de 2010, cuja ciência pelo contribuinte ocorrera em 1º de dezembro de 2010.

Teria sido observada, em 14 de dezembro de 2010, divergência entre os valores constantes do corpo do auto de infração e aqueles que figurariam nos respectivos demonstrativos de cálculos de impostos.

Assim, noticia ainda a autoridade lançadora que ditos autos de infração haveriam de ser considerados insubsistentes, devendo o lançamento ser revisto de ofício, nos termos do art. 149, XIII, do CTN. Em consequência, foram lavrados dois novos autos de infração, nos quais seriam sanadas as divergências de valores, em 27 de dezembro de 2010.

Relembre-se que em 28 de dezembro daquele ano a contribuinte apresentara impugnação quanto aos quatro autos de infração originalmente lavrados (relativos ao II, IPI, PIS e Cofins).

Em 29 de dezembro, fora a contribuinte cientificada dos autos de infração substitutos, comparecendo ao processo em 10 de janeiro de 2011, para apresentar nova impugnação, na qual, além de ratificar os argumentos manejados por meio da primeira petição apresentada pela defesa, insurge-se contra a revisão de ofício procedida no lançamento.

No seu entender, não caberia tratar como "fato novo", nos termos do art. 149, VIII, do CTN, mero erro cometido pela fiscalização. Por "fato novo" haveriam de ser entendidos fatos jurígenos praticados pelo contribuinte e que fossem passíveis de tributação.

Acrescenta, outrossim, que o reconhecimento do erro pela autoridade fiscal invalidaria a autuação.

Requer, por fim, que sejam considerados nulos os autos de infração revisionais e julgado improcedente o crédito tributário lançado.

Observe-se ainda que, em 22 de fevereiro de 2011, em petição anexa às fls. 11.294 e seguintes, a interessada apresenta laudo pericial com vistas a comprovar o percentual de perdas de insumos incorrido na produção.

DAS DILIGÊNCIAS PROCEDIDAS

Em 28 de março de 2012, por meio do despacho de fls. 11.325 e 11.326, essa julgadora propôs o retorno dos autos à Unidade de Origem, para realização de diligência, visando à complementação da instrução processual, sob a justificativa a seguir transcrita:

Por outro lado, de acordo com o despacho à fl. 5868 (processo eletrônico), a autoridade preparadora noticia que, em face da dificuldade de realizar a digitalização de determinados elementos apresentados juntamente com a impugnação, promovera a criação de dossiê em papel que, dentre outros, contemplaria a referida planilha. Consignou, ainda que esse dossiê em papel permaneceria arquivado naquela unidade administrativa.

Decorre do exposto que um elemento essencial à solução do litígio não se encontra disponível para análise, fazendo-se necessária a sua juntada ao processo. Por outro lado, considerando que dita planilha contrariaria frontalmente premissas adotadas pela fiscalização, entendo que, preliminarmente, tal demonstrativo deva ser analisado pela autoridade lançadora.

Além da anexação da planilha, foram solicitados os seguintes esclarecimentos:

- 1) A planilha apresentada abrange, de fato, todas as operações realizadas no período indicado pelo contribuinte?*
- 2) Dita planilha permite rastrear, de forma inequívoca, a destinação do papel importado com imunidade? Detalhar.*
- 3) Todos os elementos mencionados na referida planilha encontram-se efetivamente respaldados nos documentos apresentados e na escrituração do contribuinte? Justificar.*
- 4) À vista das respostas apresentadas nos quesitos 1 e 2, pronunciar-se a respeito dos demais períodos fiscalizados.*

Em atendimento àquela solicitação, a autoridade fiscal anexou a planilha apresentada pela defesa às fls. 11.325 a 11.348 e apresentou relatório de diligência fiscal de fls. 11.351 a 11.353, onde em resumo registra que:

- 1) As planilhas apresentadas pela contribuinte não seriam suficientemente esclarecedoras pois a coluna relativa ao "peso" estaria praticamente em branco para NF de papel imune nacional e importado.*
- 2) As planilhas não permitiriam o rastreamento inequívoco da destinação do papel importado com imunidade. Além da lacuna relativa ao peso, que não permitiria quantificar o total de papel utilizado em cada nota fiscal de saída, as planilhas também não permitiam conhecer o tipo de papel empregado em cada nota. O dado apresentado seria agrupado, tratando conjuntamente o papel imune nacional e o importado. Haveria ainda divergência pois muitos produtos descritos como "publicidade" teriam recebido tratamento de imunidade.*
- 3) Era possível verificar que as informações da planilha encontravam-se respaldadas pelos documentos manejados pela fiscalização. A autoridade lançadora ressaltou que parte das informações (como entradas de papel tributado ou papel imune nacional) não faziam parte do escopo da fiscalização, não sendo possível atestar tais informações.*
- 4) Uma vez que a planilha contemplava apenas o primeiro trimestre de 2006, não seriam analisados os demais períodos.*

Por sua vez, cientificada do resultado da diligência em 1º de março de 2013, comparece a autuada ao processo em 1º de abril do mesmo ano, para novamente contestar as conclusões

apresentadas pela autoridade fiscal. No que se refere à ausência da informação relativa ao peso para diversas notas fiscais de saída que refletiriam operações sem incidência de impostos a impugnante reitera argumentos manejados na impugnação. Segundo alega, tais situações referir-se-iam a:

- 1) Notas fiscais de serviços de publicidade e propaganda, como venda de anúncio em jornais, o que não se confunde com a impressão e venda do jornal em si;*
- 2) Venda de assinaturas, uma vez que o produto envolvido não é físico;*
- 3) Venda de exemplares avulsos, que a despeito de incluírem produto físico, consumiria quantidade irrisória de insumos.*
- 4) Operações que envolvem beneficiamento de papel fornecido pelo cliente, caso da revista Canal Extra. Tais operações envolveriam a emissão de três notas fiscais:*

a de entrada do papel imune fornecido pelo cliente, a de retorno simbólico desse papel imune ao cliente e a de saída do produto acabado (revista). O registro da informação do peso na nota de saída levaria ao cômputo em duplicidade do consumo de papel imune pela empresa.

Esclarece a autuada que, embora as operações de serviços não estivessem no escopo da autuação, mantivera-as na planilha de modo a registrar todo o volume de transações do período.

Aponta ainda a ocorrência de erro material no preenchimento da DIF de 2006, quando o código NCM do papel fora indevidamente digitado no campo peso.

Por fim, registra que a planilha fora estendida de modo a contemplar todo o período fiscalizado.

Após análise dos resultados da diligência, a 6a. Turma da DRJ/Recife decidiu, por meio da Resolução 11.001.874, de 30 de julho de 2013, converter o julgamento em diligência, por entender indispensável à solução da lide o esclarecimento dos seguintes pontos:

I. No que concerne às notas fiscais das quais não consta a informação peso:

- a) É possível verificar-se, com base no código da operação, tratar-se de prestação de serviços, como alega a impugnante, para os casos de venda de publicidade/propaganda e venda de assinaturas? Caso negativo, pede-se que autoridade fiscal posicione-se sobre as justificativas apresentadas pela impugnante (às fls. 11.356 e seguintes).*
- b) No caso de operações com papel de terceiros, qual o posicionamento da autoridade fiscal face às justificativas apresentadas?*
- c) No caso da venda de exemplares avulsos, confirmam-se os percentuais apontados pela impugnante?*

II. No que concerne às notas fiscais que, segundo a fiscalização, sugeririam destinação do papel imune em aparente infração às disposições constitucionais, pede-se que a autoridade fiscal relacione todas as operações supostamente divergentes e, à vista de esclarecimentos a serem prestados pela impugnante, apresente as devidas justificativas para o afastamento da imunidade.

III. No que concerne à nova planilha de conciliação apresentada pela impugnante:

a) Verifica-se, considerando os esclarecimentos já prestados em relação à versão anterior, a presença de todos os elementos necessários ao rastreamento da destinação do papel imune utilizado pela empresa?

b) No caso de ainda se constatarem eventuais lacunas ou divergências, solicitasse detalhadas justificativas, após esgotadas todas as possibilidades de esclarecimentos pela impugnante.

IV. Considerando-se as planilhas de conciliação apresentadas pela impugnante, bem como as respostas aos quesitos relacionados aos itens I, II e III acima, pedese:

a) Que sejam apontadas todas as operações onde se entende ter havido desvio de finalidade no emprego do papel imune, independentemente da origem nacional ou estrangeira;

b) Que seja detalhado e quantificado o montante de papel imune, de origem importada, para o qual não foi comprovada a regular destinação no período fiscalizado, e procedidos os devidos ajustes no lançamento;

c) Alternativamente, na impossibilidade de se distinguir as operações que envolveram papel de origem importada, seja detalhado e quantificado o montante total de papel imune para o qual não foi comprovada a regular destinação no período fiscalizado, e procedidos os devidos ajustes no lançamento, independentemente da origem do papel.

Em resposta, a autoridade fiscal apresenta Relatório de Diligência Fiscal, datado de 16 de abril de 2015, anexo às fls. 17.158 a 17.196.

Em tal documento, a autoridade relata as sucessivas intimações realizadas com vistas a esclarecer supostas divergências ou incoerências percebidas nas planilhas apresentadas pela contribuinte. Também descreve minuciosa análise empreendida no sentido de verificar se seria cabível a imunidade a cada um dos produtos comercializados pela autuada.

Novamente aponta a autoridade fiscal ausência da informação relativa ao peso em diversos itens da planilha, argumentando que não seria possível verificar se todas essas situações

corresponderiam a venda de intangíveis, como sugere a impugnante, pois haveria indicação de CFOP indevido.

Por outro lado, elenca a autoridade fiscal as notas fiscais de saída que seriam referentes a produtos não alcançados pela imunidade constitucional. No que se refere à Revista Sendas, mencionada expressamente no auto de infração e na impugnação originalmente apresentada pela defesa, esclarece a autoridade lançadora que, tendo recebido cópia de um exemplar da revista, restara caracterizado tratar-se de publicação de preços e ofertas, não possuindo o alegado conteúdo editorial.

Esclarece ainda que, mesmo intimada, a autuada descrevera apenas parte dos demais produtos comercializados. Assim, restara descaracterizada a imunidade para os produtos que comprovadamente estariam fora do conceito de "livros, jornais e periódicos", bem assim para aqueles sobre os quais a autuada deixara de demonstrar sua natureza.

Por sua vez, reitera a autoridade fiscal que a planilha não permitiria rastrear o papel imune importado, uma vez que o controle realizado sobre o papel imune não distinguia o papel de origem importada daquele de origem nacional.

Finalmente, a autoridade fiscal logra calcular o montante global de papel imune, de origem importada e nacional, empregado em produtos não alcançados pela imunidade:

ANO	PESO em quilogramas
2006	3368247,51
2007	2248571,45
2008	1447000,00

No entanto, no que se refere à solicitação formulada no item IV, "c", da Resolução 11.001.874 da 6ª Turma da DRJ/Recife para que, "na impossibilidade de se distinguir as operações que envolveram papel de origem importada, seja detalhado e quantificado o montante total de papel imune para o qual não foi comprovada a regular destinação no período fiscalizado, e procedidos os devidos ajustes no lançamento, independentemente da origem do papel", a autoridade fiscal respondeu simplesmente que "uma vez glosada uma nota fiscal de saída é impossível rastrear a origem exata do papel: se importado ou nacional". Sendo assim, concluiu pela impossibilidade de se proceder aos ajustes solicitados.

Por fim, observe-se que, em 19 de outubro do ano corrente, foi distribuída a esta julgadora, pela Presidente da 6ª. Turma da DRJ/Recife, petição encaminhada pelos Correios dirigida ao Titular desta Delegacia.

Tal documento, que não se encontrava-se anexado ao presente processo, destina-se a questionar os resultados da segunda diligência realizada, conforme a seguir resumido:

1) Inicialmente, a impugnante ratifica, resumidamente, argumentos manejados na impugnação ao lançamento. A seguir ataca o trecho do relatório fiscal em que a autoridade lançadora acusa a existência de inúmeros registros na planilha fornecida

pela contribuinte sem a informação correspondente ao peso. Repisa as justificativas anteriormente apresentadas quanto a tratar-se de operações com bens intangíveis.

2) Defende-se igualmente de outras divergências suscitadas pela fiscalização, como erro na identificação do CFOP referente a operações sem consumo de papel.

Alega que a autoridade fiscal omitira em seu relatório que, após questionamento, a autuada revisara sua documentação e reconheceu que, em alguns casos, devido a identificação incorreta do código CFOP, houvera consumo indevido e papel imune, fato prontamente comunicado à autoridade fiscal.

Destaca, outrossim, que o volume representado por tais equívocos seria irrisório, correspondendo a 0,39% de todo o papel imune consumido no período.

3) Afirma não haver firmado contrato para prestação de serviços de impressão que acobertasse as operações de industrialização por encomenda, conforme prática usual do mercado gráfico.

4) No que tange às operações listadas como tendo feito uso indevido de papel imune, sustenta não concordar com as conclusões da autoridade fiscal. Particularmente no que se refere às revistas Sendas e Compre Bem, argumenta que a autoridade fiscal "julgara o livro pela capa". Folheando-se os exemplares apresentados à fiscalização seria possível perceber que tais revistas teriam sim conteúdo editorial, juntamente com a veiculação de anúncios e propaganda. Tratar-se-iam de publicação de conteúdo misto. Reitera que o conteúdo editorial de tais revistas caberia às editoras Globo e Abril.

5) Destaca que a diligência demonstrara a correta aplicação da maior parte do papel imune adquirido. Nesse ponto argumenta que, mesmo que se acolhesse a íntegra das glosas ora procedidas pela fiscalização, o montante de papel imune empregado em desacordo com o preceito constitucional (7.063.818,96 kg, segundo cálculo da autoridade fiscal) corresponderia a 7,5% do total de papel imune adquirido no período.

Argumenta que quanto a essa parcela sobre a qual recai a acusação de desvio de finalidade, poder-se-ia aprofundar a análise, mas não se poderia deixar de reconhecer a insubsistência do lançamento em relação ao restante.

Nesse ponto, chega a sugerir que caberia a autoridade fiscal adotar critério de rateio proporcional para deduzir a parcela que seria do papel empregado com desvio de finalidade oriunda de importações e de aquisições no mercado interno. Todavia, tal abordagem somente poderia ser levada a efeito por meio de outro lançamento.

É o que importa relatar."

A Ementa do Acórdão de primeira instância administrativa fiscal proferido por essa DRJ/PE, foi assim publicada:

“LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. REVISÃO. ERRO DE FATO. FATO NÃO CONHECIDO OU NÃO PROVADO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR. IMPRECISÕES NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

É pacífico na doutrina e jurisprudência que o erro de fato é passível de revisão, conforme as circunstâncias taxativamente elencadas no art. 149 do CTN. Aqueles erros que se referem a eventual erro, imprecisão ou omissão da autoridade lançadora encontram-se previstos nos incisos VIII e IX. As imprecisões quanto ao cômputo da base de cálculo ou apuração dos impostos incidentes representam fato não conhecido, para efeito da citada disposição legal. O que resta afastado das disposições do inciso VIII, em verdade, é a reavaliação jurídica de fatos conhecidos à época do lançamento, na ocasião relevados, o que representaria efetiva mudança de critério jurídico, expressamente vedado conforme disposições do art. 146 do CTN.

DESCRIÇÃO DA CONDUTA. IMPRESCINDIBILIDADE DE SUAS CIRCUNSTÂNCIAS. FATO DETERMINADO. JUÍZO DE INFERÊNCIA.

A descrição da conduta imputada deve conter as circunstâncias que lhe dotem contornos próprios aptos a serem aferidos no conjunto dos fatos que se inserem, de forma que a argumentação sobre que assente sua conclusão probatória possa resultar inteiramente razoável em face de critérios lógicos do discernimento humano. Cabe ressaltar neste sentido, que os fatos por provar devem ser determinados, sendo indispensável que se apresentem com características próprias aptas a distingui-los de outros que se lhes assemelham.

BENEFÍCIO FISCAL. IMUNIDADE. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS E CONDIÇÕES DE ENQUADRAMENTO NO REGIME. DESCARACTERIZAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL ANTES DEFERIDO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE OU FISCO.

Há que se distinguir a ação fiscal de deferimento do benefício fiscal daquela de revisão de benefício fiscal antes deferido. A primeira envolve mera satisfação, sob iniciativa do interessado, dos requisitos e condições relacionados ao gozo do benefício. A segunda, lançamento de ofício, formalizado em auto de infração, regido pelo processo administrativo de determinação dos créditos tributários da União previsto no Decreto 70.235/72, que estabelece que a exigência do crédito tributário deverá estar instruída com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Com isso, uma vez deferido, a presunção de seu correto enquadramento, originalmente conferido para efeito de gozo do benefício, milita em favor do contribuinte, cabendo ao Fisco produzir prova em contrário. O ônus da prova quanto ao gozo do benefício cabe ao contribuinte, já sua descaracterização, ao Fisco.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. LIMITES DA PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA DO FISCO.

Não se pode tomar o lançamento como prova pré-constituída incorporada em ato que goze da presunção de legitimidade. Não se pode invocar a presunção de legitimidade inerente ao ato administrativo, de vez que ela não é suficiente para explicar os seus efeitos no âmbito do processo em questão, exatamente porque, nele, o juiz administrativo é posto na condição de formar seu próprio convencimento com a máxima liberdade e, portanto, a precipitada presunção não está com força para vincular a formação da decisão judicial, no caso de dúvida. De há muito, já se firmou o entendimento de que tal presunção de legitimidade não serve como meio de supressão de lacunas probatórias. E tal entendimento, antes de ser resultado de qualquer formulação doutrinária ou jurisprudencial, nasce diretamente da lei, posto que, como se depreende da parte final do caput do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. NECESSÁRIA DEMONSTRAÇÃO FÁTICO-PROBATÓRIA.

A ideia de ônus da prova não significa a de obrigação, no sentido da existência de dever jurídico de provar. Trata-se da necessidade ou risco da prova, sem a qual não é possível obter êxito na causa. É daí que o ônus da prova recai sobre a autoridade lançadora, imbuída de demonstrar, ante o princípio basilar do contraditório e amplo direito de defesa do autuado, a ocorrência do fato imponível objeto do lançamento, salvo na hipótese de conclusão presuntiva, na forma prevista no art. 334 do CPC.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO FÁTICO-PROBATÓRIA. INSUFICIÊNCIA NA DESCRIÇÃO DOS FATOS. PRETERIÇÃO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

O Decreto 70.232/1972 dispõe que o auto de infração deve conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal (art. 10, incisos III e IV), bem como ser instruído com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (art. 9º, caput). O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento. Cabe à autoridade fiscal apresentar as provas dos fatos constituintes do direito da Fazenda. A ausência da demonstração fático-probatória do fato imponível eiva o lançamento de vício insanável. É nulo o ato administrativo de lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercitar, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente

por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe está sendo imputado.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ERRO. ANULAÇÃO. NATUREZA DO DEFEITO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. DISTINÇÃO.

A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal. Se o erro residir na incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato, o erro será de direito, insanável, caracterizando, pois, um vício material.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NATUREZA DO DEFEITO. ERRO DE FATO E DE DIREITO. DISTINÇÃO.

O 'erro de fato' situa-se no conhecimento dos fatos, enquanto simples fatos, independentemente da relevância jurídica que possa ter. É o erro na constituição do fato. Por outro lado, o 'erro de direito' seria um problema de subsunção equivocada operada pelo elaborador da norma individual e concreta que não tipifica ou valora juridicamente correta a situação descrita. Na prática, podemos exemplificar o 'erro de fato' quando o Fisco considera no lançamento aspectos diferentes daqueles efetivamente acontecidos, e o 'erro de direito', quando configurado falso conhecimento, interpretação equivocada ou mesmo ignorância da norma jurídica.

Impugnação Procedente.

Crédito tributário Exonerado."

Em conjunto com a decisão de primeira instância a DRJ/PE recorreu de ofício e após isto, os autos foram distribuídos e pautados para julgamento nos moldes do regimento interno deste Conselho.

Relatório proferido.

Voto

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.^a Seção de Julgamento e presentes os requisitos de admissibilidade, o Recurso de Ofício deve ser conhecido.

Apesar da regularidade nas operações de importação de papel imune do contribuinte a fiscalização apresentou o entendimento de que as empresas devem sempre indicar nas Notas Fiscais tanto a destinação do papel imune assim como a vinculação com a DI, uma vez que a destinação seria determinante para a manutenção da imunidade.

No cumprimento de seu dever, a fiscalização solicitou os documentos relacionados, principalmente o Livro Modelo 3, tendo em vista a sua necessidade de verificar se as destinações dos papéis imunes e se o contribuinte segregava as aquisições do mercado interno das importações.

Mas a questão jurídica que merece destaque é a seguinte, ou o fiscal deveria ter analisado e descaracterizado o controle apresentado, porque não merecia fé, ou tivesse analisado para que pudesse embasar o suposto desvio de finalidade do cumprimento das regras relativas ao papel imune.

Para efeito fiscal o controle não foi analisado, para fazer contra-prova em favor do lançamento.

Nesta linha presunçosa de raciocínio, a fiscalização concluiu que 100% das operações de 2005 a 2008 deveriam perder direito à imunidade.

E ainda mais grave, na própria conclusão do Relatório Fiscal de fls. 506, reconhece que não houve qualquer desvio do benefício em muitas das operações, conforme Anexo II desse relatório.

Em análise da fundamentação legal do lançamento, também é possível verificar que a fiscalização não aponta nenhum dispositivo legal que permita desconsiderar a imunidade conquistada pelo contribuinte, porque são todas fundamentações genéricas e nenhuma caracteriza uma infração propriamente dita.

Em seguida nos autos, verifica-se que a Receita Federal cancelou os Autos de Infração de II e de IPI por terem sido lavrados com valores errados e lavrou dois novos Autos de Infração (fls. 1391 e seguintes), com valores maiores, juntados aos autos em fls. 1395 e 1534.

Diante deste quadro inicial, o contribuinte impugnou o lançamento conforme relatado e solicitou a nulidade do lançamento, o provimento da impugnação e a busca da verdade material por meio de diligência, perícia e laudo (fls. 11313).

Em fls. 11325 a DRJ/PE converteu o julgamento em diligência para que fosse analisada uma planilha apresentada pelo contribuinte em impugnação. Em fls. 11351 a fiscalização juntou o relatório da diligência que confirmou que a planilha serve como prova porque tem relação com as operações, que encontram respaldo nos documentos e livros do contribuinte, mas que não permitem constatar qual a destinação futura da aplicação dos papéis imunes.

Em fls. 11358 o contribuinte apresentou sua manifestação sobre o resultado da diligência e salientou que o resultado da diligência foi insuficiente, porque a fiscalização não analisou os dados da planilha.

Em fls. 14039 a DRJ/PE converteu novamente o julgamento em diligência e solicitou as seguintes análises:

“Ante o exposto, a 6a. Turma da DRJ/Recife converteu o presente julgamento em diligência, por entender indispensável à solução da lide o esclarecimento dos seguintes pontos:

I. No que concerne às notas fiscais das quais não consta a informação peso:

a) É possível verificarse, com base no código da operação, tratar-se de prestação de serviços, como alega a impugnante, para os casos de venda de publicidade/propaganda e venda de assinaturas? Caso negativo, pedese que autoridade fiscal posicione-se sobre as justificativas apresentadas pela impugnante (às fls. 11.356 e seguintes).

b) No caso de operações com papel de terceiros, qual o posicionamento da autoridade fiscal face às justificativas apresentadas?

c) No caso da venda de exemplares avulsos, confirmam-se os percentuais apontados pela impugnante?

II. No que concerne às notas fiscais que, segundo a fiscalização, sugeririam destinação do papel imune em aparente infração às disposições constitucionais, pedese que a autoridade fiscal relacione todas as operações supostamente divergentes e, à vista de esclarecimentos a serem prestados pela impugnante, apresente as devidas justificativas para o afastamento da imunidade.

III. No que concerne à nova planilha de conciliação apresentada pela impugnante:

a) Verificase, considerando os esclarecimentos já prestados em relação à versão anterior, a presença de todos os elementos necessários ao rastreamento da destinação do papel imune utilizado pela empresa?

b) No caso de ainda se constatarem eventuais lacunas ou divergências, solicitasse detalhadas justificativas, após esgotadas todas as possibilidades de esclarecimentos pela impugnante.

IV. Considerandose as planilhas de conciliação apresentadas pela impugnante, bem como as respostas aos quesitos relacionados aos itens I, II e III acima, pedese:

a) Que sejam apontadas todas as operações onde se entende ter havido desvio de finalidade no emprego do papel imune, independentemente da origem nacional ou estrangeira;

b) Que seja detalhado e quantificado o montante de papel imune, de origem importada, para o qual não foi comprovada a regular destinação no período fiscalizado, e procedidos os devidos ajustes no lançamento;

c) Alternativamente, na impossibilidade de se distinguir as operações que envolveram papel de origem importada, seja detalhado e quantificado o montante total de papel imune para o qual não foi comprovada a regular destinação no período fiscalizado, e procedidos os devidos ajustes no lançamento, independentemente da origem do papel.

Concluídas as providências acima, deve ser concedido prazo de 30 dias para manifestação pela impugnante, findo o qual devem

os autos retornar a esta DRJ/Recife para continuidade do julgamento.

Sala das Sessões, em 30 de julho de 2013.

(assinado por certificação digital)

Antonella Saraiva Lanna – Relatora

Matrícula 65.607.”

Em seguida a fiscalização juntou novo relatório de fls. 17158, desta vez mais detalhado e o contribuinte novamente se manifestou em fls. 17202, alegando principalmente que as diligências fizeram o trabalho que a fiscalização deveria ter feito e não fez, como a constatação de que alguns papéis foram classificados de forma equivocada e por isso foram mal aplicados, sendo que estes casos representaram somente 0,4% de todo o lançamento.

Em nova peça, de fls. 17291 o contribuinte afirmou que a diligência acabou por confirmar que 96% do lançamento não procedem.

Finalmente na análise da lide administrativa, a DRJ/PE anulou o lançamento por vício material, uma vez que o contribuinte comprovou a regularidade nas operações (possui registro especial prévio, cumpriu requisitos e apresentou as DIFs), que a fiscalização não comprovou a descaracterização da imunidade, que o lançamento foi realizado por pura presunção e amostra, que o lançamento por si não serve como prova pré-constituída, que não houve descrição e tampouco individualização da infração, que não foi comprovado o desvio de finalidade e que na posse do Livro Modelo 3 (livro de registro de controle e produção e estoque) a fiscalização poderia ter cruzado as informações pretendidas (Notas Fiscais com entradas, saídas, origem e destinação), que a fiscalização inverteu o ônus da prova, que o lançamento foi revisado e inovado nas diligências e que somente com a publicação da IN RFB 976/09 é que surgiu a obrigatoriedade do registro cruzado das importações, mercado interno e estoque.

De fato, todas as conclusões do colegiado de primeira instância procedem. Como exemplo, transcreve-se trecho do relatório Fiscal, em fls. 537, que explicitou a inversão do ônus da prova por parte da fiscalização:

A partir de agora inverte-se o ônus da prova, passando exclusivamente ao contribuinte a responsabilidade da apresentação de novos elementos de provas. Elementos que comprovem que o interessado utiliza e controla de forma clara a utilização do papel imune adquirido no mercado externo.

Assim, ficou claro que a fiscalização exigiu controle que não possui amparo legal, assim como criou contra-prova em face ao contribuinte.

Como pode ser verificado em muitos outros lançamentos, a fiscalização deveria ter diligenciado e procedido ao confronto das informações com os livros apresentados, notas fiscais, valores das entradas e saídas, consumo efetivo, contagem física, giro de estoque e capacidade industrial, de forma a remontar a fórmula da produção do contribuinte nas diversas etapas de industrialização dos semi elaborados e finais, avaliando o processo produtivo e destinações e somente a partir dessas análises concluir quantas mercadorias poderiam ter configurado o suposto desvio de finalidade.

A conclusão mais acertada é reconhecer a ausência de descrição, comprovação e motivação do lançamento, em respeito às garantias previstas no art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no art. 31 do Decreto n. 70.235/723 e art. 2.º da lei n. 9.784/99.

O Auditor Fiscal descreve “Importação não amparada por imunidade”, ou “Falta de Recolhimento”, mas as alegações do contribuinte vieram no sentido de demonstrar que não existem sequer fatos que possam subsumir às disposições legais que poderiam fundamentar a lavratura do Auto de Infração, assim como sequer existem disposições legais que poderiam “receber” os fatos.

Inclusive, sem prejuízo aos fundamentos utilizados na decisão de primeira instância, é importante registrar que a exigência de liquidez e certeza dos créditos é *conditio sine qua non* para o lançamento.

Não é controverso, mas é importante lembrar, em analogia ao presente caso, que autorizar a compensação com créditos pendentes de certeza e liquidez é algo impossível, porque a comprovação dos créditos pleiteados necessita de prova clara e incontestável.

No caso em tela, o contribuinte alega que o fisco lançou os tributos sem apresentar provas válidas que comprovam as suas acusações.

A autoridade fiscal tem o ônus da comprovação dos fatos quando da realização do lançamento tributário. A validade ou procedência do lançamento somente poderia ocorrer com a comprovação da existência do crédito. A simples alegação sem a apresentação de documentação comprobatória válida não é suficiente para lançar o tributo.

A alegação do contribuinte veio no sentido de ressaltar que a existência da lacuna na tessitura do libelo basilar, mais precisamente, da natureza da infração descrita no auto de infração restou comprometida, face a incerteza material e a insegurança jurídica relativa ao crédito tributário, pois imprecisa a exigência narrada pelo autor do feito com o tipo infrator, não reportando com fidelidade a materialidade do fato infringente detectado. Vigente no Decreto 70.235 (PAF) e no Código Tributário Nacional, o ônus da prova do estado é positivado da seguinte forma:

“PAF - Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(...)

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

Analisando a situação da necessidade da prova, pode ser lembrada a lição de Humberto Teodoro Júnior. “Não há um dever de provar, nem à parte contrária assiste o direito de exigir a prova do adversário. Há um simples ônus, de modo que o litigante assume o risco de perder a causa se não provar os fatos alegados dos quais depende a existência de um direito subjetivo que pretende resguardar através da tutela jurisdicional. Isto porque, segundo máxima antiga, fato alegado e não provado é o mesmo que fato inexistente.”

A quantificação e a certeza realizada pelo lançamento são pressupostos para a realização da sua finalidade principal e única que seria a determinação e exigibilidade do crédito.

O lançamento tornaria a obrigação tributária certa e líquida, mas isto apenas por que tais atributos são indispensáveis para que o débito se torne exigível.

Certeza, liquidez e exigibilidade representa a trilogia dos efeitos do lançamento. Importante recordar que para se tornar dívida ativa, o crédito tributário tem que ser anteriormente líquido, conforme disposto no CTN:

“CAPÍTULO II

Dívida Ativa

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.”

A Lei 6.830/80 que dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da fazenda pública, prevê de forma expressa a importância e condição taxativa da liquidez do crédito tributário.

"Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle

dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 8º - Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.”

CONCLUSÃO.

Diante do exposto, vota-se para **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO** para que a decisão de primeira instância seja integralmente mantida, nos mesmos moldes e fundamentos, em razão do reconhecimento da nulidade do lançamento por vício material.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima