



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

Processo n° 10865.000420/2007-54
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3401-004.301 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2018
Matéria AI - IPI
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ART LASER GRÁFICA E EDITORA LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/12/2006

Ementa:

LANÇAMENTO. REALIDADE NARRADA. FUNDAMENTOS NORMATIVOS. DISTANCIAMENTO. IMPROCEDÊNCIA.

O distanciamento entre a realidade fática narrada e o enquadramento normativo utilizado na autuação macula de improcedência o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

ROSALDO TREVISAN – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, Renato Vieira de Ávila, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Versa o presente sobre o **Auto de Infração** de fls. 8 a 23¹, lavrado em 21/03/2007, para exigência de IPI, no valor original de R\$ 2.789.718,68, acrescido de juros e multa de ofício (75%), totalizando R\$ 5.381.474,21, por descumprimento de condições da imunidade pelo recebedor de papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos, de 15/04/2004 a 31/12/2006. Narra-se, na atuação, que o contribuinte fabrica “Impressos Publicitários, Catálogos Comerciais e Semelhantes”, classificados na TIPI sob o código 4911.1090, conforme declara na “DIE - Papel Imune”, anexando exemplos de catálogos e informes produzidos. Assim, a empresa utiliza-se indevidamente da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal de 1988, visto que, pelos produtos fabricados, não é empresa jornalística ou editora, como também, o papel adquirido com imunidade não foi utilizado na impressão de livros, jornais e periódicos, ficando, em consequência, responsável pelo imposto que deixou de ser recolhido nas aquisições do referido papel.

Ciente da atuação em 27/03/2007 (fl. 20), a empresa apresenta **Impugnação** em 25/04/2007 (fls. 257 a 271), alegando, em síntese, que: (a) a empresa é do ramo gráfico, e trabalha quase que exclusivamente com impressão de folhetos promocionais personalizados, e sob encomenda, classificados na TIPI sob o código 4911.1090, além das revistas “Equilíbrio” (ISSN 1677-6720) e “Ballada” (ISSN 1677-6739) e de jornais informativos regionais de distribuição gratuita, realizando ainda impressão de listas telefônicas; (b) na compra de papel para a edição de folhetos promocionais comerciais para distribuição, a recorrente recolhe todos os impostos devidos, mas, em se tratando dos folhetos promocionais que são destinados para encarte em jornais (conforme orientação do próprio Regulamento Aduaneiro de 2002, artigo 147, § 3º) e também as mencionadas revistas, jornais e guias telefônicos, a empresa se utiliza do benefício de imunidade tributária contido no artigo 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal; (c) as revistas e jornais editados pela recorrente possuem grande valor educacional, objetivo primeiro da imunidade contida na carta constitucional, não podendo o papel sofrer incidência de IPI, assim como as listas telefônicas (“Guia Eventos”) e os encartes de jornais, conforme decisões judiciais e administrativas; e (d) o lançamento fiscal aplicou a todos os produtos a alíquota de 15%, quando para cada tipo de papel há um diferente percentual (tabela à fl. 270). Apresenta a empresa, ainda, em anexo à impugnação, tabelas discriminando o papel utilizado em revistas (fls. 324 a 326), em guia telefônico (fl. 329), e as alíquotas aplicáveis aos produtos (fls. 335 a 347), chegando a valores distintos dos obtidos pela fiscalização (demonstrativo à fl. 348). Anexa-se ainda DIF – Papel Imune (fls. 349 a 1549).

Em 28/11/2011, a contribuinte peticiona (fls. 1557 a 1559) pela juntada aos autos de parecer jurídico (fls. 1568 a 1659) e de sentença judicial (fls. 1560 a 1567) proferida em seu favor nos autos da Ação Anulatória nº 494/2011, originária da 3ª Vara de Fazenda Pública de São Paulo, versando sobre o mesmo tema de direito tratado no presente processo.

Em 18/07/2012 (fls. 1661 a 1663) a mesma empresa peticiona requerendo revisão da consolidação de parcelamento, informando que não desiste nem deseja parcelar os valores aqui em discussão. A revisão foi deferida pelo despacho de fl. 1692, em 11/10/2012, mas, por impossibilidade técnica, a RFB não excluiu os débitos do parcelamento no sistema informatizado, mesmo após decisão judicial nesse sentido (justificativa à fl. 1759). Incluída manualmente a informação no processo, a impugnação foi enviada a julgamento pela DRJ.

Em 17/12/2015 ocorre o **juízo de primeira instância** (fls. 1768 a 1774), decidindo unanimemente o colegiado administrativo pela improcedência do lançamento, pois a fiscalização, em lugar de fazer uso das tabelas de publicação, optou por tributar todas as

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

compras realizadas sob a premissa de inexistência de imunidade na totalidade das operações de impressão levadas a efeito ao longo do período fiscalizado, desconsiderando, inclusive, que houve, ao final de todos os trimestres, sobra de papel não consumido (para o qual sequer se configura o aspecto temporal da hipótese de incidência). Em função do valor exonerado, foi interposto recurso de ofício.

O processo foi distribuído a este relator, por sorteio, em janeiro de 2017, tendo sido indicado para pauta desde julho de 2017, mas não incluído em pauta pelo excesso de número de processos a julgar. Em agosto, o processo não foi incluído em pauta por ausência justificada do relator, e, em setembro e outubro, foi incluído em pauta e retirado por falta de tempo hábil para julgamento. Em novembro e dezembro, não houve sessões de julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso de ofício apresentado cumpre os requisitos de admissibilidade, mormente o limite de alçada estabelecido por portaria ministerial.

No mérito, a decisão da DRJ afasta a autuação por ter lançado o imposto na data de aquisição do papel, e não na data da entrega para consumo, fundada na inexistência do aspecto temporal e na violação ao aspecto material da hipótese de incidência do IPI. Isso resta claro logo na ementa do julgado, unanimemente acordado naquele colegiado:

“IPI. PEPEL IMUNE. DESVIO DE FINALIDADE. FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL. A ação da Fiscalização no sentido de desprezar o momento do consumo e lançar o imposto na data da aquisição do papel não só espanca o perfil material do fato gerador, que exige a caracterização do consumo, como também impediu o nascimento do direito subjetivo em favor da Fazenda e, como contrapartida, a eclosão do dever jurídico de adimplemento da obrigação tributária por parte do sujeito passivo. E se não há fato gerador devidamente formatado, nada há a ser exigido.” (grifo nosso)

Remontemos, assim, à autuação, para verificar a pertinência das afirmações do julgador de piso. A descrição dos fatos e fundamentos adotados na autuação é tão sintética que se pode aqui, confortavelmente, transcrevê-la de forma integral (fl. 21):

001 - PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A INDUSTRIAL COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL
DESCUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES DA IMUNIDADE PELO RECEBEDOR DO PAPEL DESTINADO À IMPRESSÃO DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS

O contribuinte fabrica "Impressos Publicitários, Catálogos Comerciais e Semelhantes" classificado na TIPI sob nº 4911.1090 conforme consta na Declaração Completa - Lista de Publicações anexadas às fls.220 a 227, extraídas da "DIF - Papel Imune", preenchida e entregue pelo contribuinte, estando cópias anexadas às fls. 33 a 219. Como exemplo, faz parte deste auto alguns exemplares dos catálogos e informes publicitários de sua produção, estando cópias anexadas às fls. 239 a 245. Pelo exposto, o contribuinte utiliza-se indevidamente da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "d" da Constituição Federal de 1988, visto que, pelos produtos fabricados, não é empresa jornalística ou editora, como também, o papel adquirido com imunidade não foi utilizado na impressão de livros, jornais e periódicos, ficando em consequência responsável pelo imposto que deixou de ser recolhido nas aquisições do referido papel. Os valores de aquisição do papel imune, base de cálculo do imposto, estão planilhados nas fls. 228 a 238 e foram extraídos das DIFs acima mencionadas.

Não há, nas razões de autuação, dúvidas sobre a conduta imputada: fabricar "impressos publicitários, catálogos comerciais e semelhantes", declarados em DIF pela própria empresa, utilizando-se indevidamente de imunidade constitucional (presente no artigo 150, VI, "a" da Constituição Federal/1988). E a empresa é autuada, enfatize-se, como "responsável pelo imposto que deixou de ser recolhido nas aquisições do referido papel".

Veja-se o enquadramento legal adotado na autuação (fl. 23):

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal de 1988; arts. 18, inciso I, 20, 24, inciso IV, 35, inciso VIII, 122, inciso I e II, 123, inciso I, alínea "r", 127, 130, 199, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02).

Além do já referido dispositivo constitucional, que assegura imunidade em relação a impostos (como o IPI) sobre "livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão", percebe-se que são invocados os seguintes artigos do Regulamento do IPI então vigente (Decreto nº 4.544/2002):

"Art. 18. São imunes da incidência do imposto:

I - os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (Constituição, art. 150, inciso VI, alínea d);

(...)

Art. 20. Cessará a imunidade do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos quando este for consumido ou utilizado em finalidade diversa da prevista no inciso I do artigo 18, ou encontrado em poder de pessoa que não seja fabricante, importador, ou seus estabelecimentos distribuidores, bem assim que não sejam empresas jornalísticas ou editoras (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40).

(...)

Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

(...)

IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e

periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40).

(...)

Art. 35. **Considera-se ocorrido o fato gerador:**

(...)

VIII - no início do consumo ou da utilização do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, em finalidade diferente da que lhe é prevista na imunidade de que trata o inciso I do art. 18, ou na saída do fabricante, do importador ou de seus estabelecimentos distribuidores, para pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40);

(...)

Art. 122. **Lançamento** é o procedimento destinado à constituição do crédito tributário, que se opera de ofício, ou por homologação mediante **atos de iniciativa do sujeito passivo** da obrigação tributária, com o pagamento antecipado do imposto e a devida comunicação à repartição da SRF, observando-se que tais atos (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 19 e 20, e Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 144 e 150):

I - compreendem a descrição da operação que lhe dá origem, a identificação do sujeito passivo, a descrição e classificação do produto, o cálculo do imposto, com a declaração do seu valor e, sendo o caso, a penalidade prevista; e

II - **reportam-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e regem-se pela lei então vigente**, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

(...)

Art. 123. **Os atos de iniciativa do sujeito passivo**, de que trata o art. 122, **serão efetuados, sob a sua exclusiva responsabilidade** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 20):

I - quanto ao momento:

(...)

r) **quando desatendidas as condições da imunidade**, da isenção ou da suspensão do imposto;

(...)

Art. 127. **Se o sujeito passivo não tomar as iniciativas para o lançamento** ou as tomar nas condições do art. 125, **o imposto será lançado de ofício** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 21).

Parágrafo único. O documento hábil, para a sua realização, será o **auto de infração** ou a notificação de lançamento, conforme a

infração seja constatada, respectivamente, no serviço externo ou no serviço interno da repartição.

(...)

Art. 130. O imposto será calculado mediante aplicação das alíquotas, constantes da TIPI, sobre o valor tributável dos produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 13).

*Parágrafo único. O disposto no **caput** não exclui outra modalidade de cálculo do imposto estabelecida em legislação específica.*

(...)

*Art. 199. **O período de apuração do imposto incidente nas saídas** dos produtos do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial é decennial (Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, art. 1º).(…).” (grifo nosso)*

Eis a íntegra das razões e fundamentos normativos da autuação. E dessas razões e fundamentos se defende a empresa, alegando que os produtos a que dá saída, com o papel imune adquirido, são folhetos promocionais comerciais destinados para encarte em jornais, revistas e jornais com grande valor educacional (“Equilíbrio” – ISSN 1677-6720, e “Ballada” – ISSN 1677-6739) e listas telefônicas, sendo a imunidade confirmada por precedentes judiciais e administrativos, agregando ainda, a peça inicial de defesa, a alegação de que o lançamento fiscal aplicou a todos os produtos a alíquota de 15%, quando para cada tipo de papel há um diferente percentual.

A DRJ não enfrenta nenhum dos argumentos de defesa, simplesmente por identificar, de ofício, no lançamento, problema de nascedouro (fl. 1771):

Para a Fiscalização, a impressão de panfletos publicitários, catálogos e congêneres não confere direito à blindagem tributária proveniente da Constituição Federal.

A contribuinte, por sua vez, alega possuir imunidade sobre todos os produtos, a saber, encartes para jornal, revistas informativas, guias de eventos e jornais informativos.

Penso que a pertinência técnica do lançamento passa, *a priori*, pela análise de sua construção operacional e jurídica.

Como se sabe, nada é devido sem a constatação inequívoca de ocorrência do fato gerador. A esse respeito, cita-se, na peça de lançamento, o artigo 35, VIII, do RIPI/2002:

Art. 35. Considera-se ocorrido o fato gerador:

(...)

VIII - no início do consumo ou da utilização do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, em finalidade diferente da que lhe é prevista na imunidade de que trata o inciso I do art. 18, ou na saída do fabricante, do importador ou de seus estabelecimentos distribuidores, para pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40);

Pela decisão de piso, o artigo 35, VIII, utilizado como fundamento do próprio lançamento, não se revelava coerente com as premissas usadas na autuação, pois teria sido menosprezado pelo fisco o fato de haver nos autos a informação, nas DIF, da quantidade de exemplares impressos, tipo de papel e quantidade consumida (fl. 1772):

Quanto ao aspecto material, prende-se a ocorrência do fato gerador ao consumo indevido do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

Trabalhem por partes. Como saber se houve consumo?

A observação dos dados inseridos nas DIFs nos dá a resposta. Na discriminação das publicações, normalmente inserida ao final da declaração, temos o número de exemplares impressos, o tipo de papel utilizado e a respectiva quantidade consumida. Como exemplo, temos, na DIF/3º TRI/2006, o consumo de 14.937.092 de folhas de PAPEL LWC para produção do ENCARTE PARA JORNAL LWC 205 x 265. Já na DIF do 3º TRI/2004 temos 5.280.000 folhas de papel LWC consumidas na elaboração da REVISTA INFORMATIVA BALLADA.

Quer dizer, o consumo ocorrido está demonstrado na DIF na forma supra descrita e representa a base impositiva do IPI, bastando para dimensionar o valor do imposto que se pesquise o preço de aquisição do papel, que será extraído das notas fiscais de entrada. Incidirá então o IPI sobre a quantidade consumida representada em moeda corrente com aferição de valor extraída dos valores de compra.

Ocorre que a Fiscalização, em lugar de fazer uso das tabelas de publicação, optou por tributar todas as compras realizadas sob a premissa de inexistência de imunidade na totalidade das operações de impressão levadas a efeito ao longo do período fiscalizado. Dito de outra forma, tem-se que, se não há saídas com gozo legítimo da imunidade, todas as compras foram ilegitimamente trazidas para o manto da não incidência do IPI. E se assim é, tributar as compras realizadas, como fez o Autuante, significaria tributar exatamente o que deveria ser tributado, ou seja, a totalidade das aquisições.

Ou seja, a fiscalização tinha elementos para lavrar com exatidão o auto de infração, que levaria à discussão de mérito, sobre serem ou não imunes os papéis adquiridos para folhetos promocionais comerciais destinados a encarte em jornais, e a revistas, jornais e listas telefônicas. Mas, com o método adotado na lavratura da autuação (lançamento sobre a totalidade das compras) sequer foi preciso ingressar no mérito da análise, pois não restaria presente o “aspecto material, na vertente temporal”. Nas palavras do voto julgador de piso (ainda à fl. 1772):

Esqueceu-se o Autuante de que a caracterização do fato gerador, como já se disse anteriormente, está centrada, além do aspecto material, na vertente temporal.

Se a presença do consumo do papel com suposto desvio de finalidade satisfaz a premissa material, o mesmo não se pode dizer do aspecto temporal, assim definido por Paulo Barros em obra já citada: *“o marco de tempo deve assinalar o surgimento de um direito subjetivo para o Estado (no sentido amplo) e de um dever jurídico para o sujeito passivo”*.

Endossa ainda a tese do julgador de piso o fato de haver estoque final de papel não consumido em todos os trimestres auditados (fl. 1773):

E mais ainda. Em todos os trimestres auditados (as DIFs são trimestrais) houve estoque final de papel não consumido, seja de que espécie for, seja em que trimestre for. A inferência é imediata: se há estoque remanescente, não houve consumo de parte do papel adquirido naquele trimestre; e se não houve consumo, não se fez presente o núcleo material do fato gerador do IPI para a hipótese da imunidade prevista no art.150, inciso VI, “d”, da Constituição Federal. Quer dizer: se parte do papel não foi consumido, não há certeza nem liquidez no que diz respeito aos valores lançados para cada período de apuração. Não se sabe se houve fato gerador nem no aspecto material, nem muito menos no aspecto temporal. Não se sabe se houve consumo e, se este ocorreu, quando tal fato teria tomado lugar.

Por fim, o julgamento de piso destaca ainda o que considera outro aspecto equivocado no lançamento, fundado exatamente na breve descrição dos fatos, aqui já transcrita,

que afirma que a empresa autuada “não é empresa jornalística ou editora” e que “o papel adquirido com imunidade não foi utilizado na impressão de livros, jornais e periódicos, ficando em consequência responsável pelo imposto que deixou de ser recolhido nas aquisições” (fl. 1774):

A descrição feita pelo Autuante traz duas situações: 1ª - a Autuada não seria empresa jornalística; 2ª- o papel teria sido utilizado com desvio de finalidade.

Ora, se a empresa não é empresa jornalística, volta-se a tributação para o momento da saída do papel do fornecedor, sendo este o responsável direto pelo negócio jurídico realizado com indevido abrigo da imunidade; portanto, nessa situação tem-se o inadimplemento atribuído ao contribuinte (fornecedor), e não ao adquirente. Como o adquirente é quem foi autuado, não faz sentido falar em venda para empresa não-jornalística. E mais: para se atribuir possível responsabilidade tributária ao adquirente deveria a auditoria ter centrado forças na descaracterização da ART LASER GRAFICA E EDITORA LTDA como empresa jornalística, o que exigira inclusive rito especial previsto na IN SRF 71/2001, vigente à época dos fatos geradores. Todavia nada há a respeito de descaracterização, nem qualquer comentário a respeito de possível conluio entre as empresas; destarte, é de desconsiderar a assertiva por absoluta inconsistência com a trilha operacional da auditoria.

Abandonada a trilha de descaracterização da Art Laser, restou o desvio de finalidade como mote da autuação. Acerca de tal tema já se falou à exaustão no presente voto, concluindo este julgador pela ilegitimidade do lançamento advinda de impropriedade insanável na trilha de auditoria que desprezou por completo o aspecto temporal na formatação dos fatos geradores identificados no auto de infração.

Efetivamente, como já destacamos, ao transcrever o artigo 35, VIII do RIPI/2002, o fato gerador se considera ocorrido (a) **no início do consumo ou da utilização do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, em finalidade diferente** da que lhe é prevista na imunidade; ou (b) **na saída do fabricante, do importador ou de seus estabelecimentos distribuidores, para pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras**. Tal dispositivo deriva do artigo 40 da Lei nº 9.532, de 1997, que será aqui integralmente transcrito, para melhor elucidar a questão:

*“Art. 40. **Considera-se ocorrido o fato gerador e devido o IPI, no início do consumo ou da utilização do papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos a que se refere a alínea "d" do inciso VI do art. 150 da Constituição, em finalidade diferente destas ou na sua saída do fabricante, do importador ou de seus estabelecimentos distribuidores, para pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras.**”*

*Parágrafo único. **Responde solidariamente pelo imposto e acréscimos legais a pessoa física ou jurídica que não seja empresa jornalística ou editora, em cuja posse for encontrado o papel a que se refere este artigo.**”*

De fato, o parágrafo único do artigo 40 permite a responsabilização solidária (daí o “responde” na descrição dos fatos da autuação), porque a solidariedade tributária não oferece benefício de ordem e não se confunde com subsidiariedade, mas tal dispositivo legal foi disciplinado, no RIPI/2002, em dispositivo (artigo 25, VIII) que não faz parte do enquadramento legal da autuação, que, como exposto, invoca a figura do contribuinte (artigo 24, IV).

Assim, incongruentes os fundamentos normativos da autuação, que tratam de “contribuinte”, e de “consumo”, com a descrição dos fatos, que versa sobre “responsável” pelo que não foi recolhido nas aquisições e “não ser empresa jornalística ou editora” e não utilizar o papel adquirido com imunidade nas destinações constitucionalmente previstas.

Processo nº 10865.000420/2007-54
Acórdão n.º **3401-004.301**

S3-C4T1
Fl. 1.785

Há, então, que se acordar com o argumento final da DRJ, que é suficiente para afastar o lançamento, diante do distanciamento entre a realidade fática narrada (que, efetivamente não dedica uma linha a justificar porque não seria a “ART LASER GRÁFICA E EDITORA” uma “empresa jornalísticas ou editora”), e o enquadramento utilizado.

Parece, efetivamente, o autuante ter se encontrado diante da encruzilhada de possibilidades de “fatos geradores” presente no inciso VIII do artigo 35 do RIPI/2002, e, ao invés de seguir um dos caminhos, ter atirado indiscriminada e mescladamente para ambos, o que maculou de improcedência o lançamento.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Rosaldo Trevisan