



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

**Processo n°** 11131.000326/2010-48  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 3401-003.841 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de junho de 2017  
**Matéria** PIS/COFINS - IMPORTAÇÃO  
**Recorrente** SAMAB CIA. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PAPEL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 22/07/2005 a 07/05/2008

LANÇAMENTO. INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DE IMUNIDADE. ÔNUS DA PROVA.

Tratando-se de lançamento para exigência de crédito tributário, é da fiscalização o ônus de provar o descumprimento dos requisitos para fruição de imunidade, não sendo suficiente a tal desiderato a mera afirmação de inobservância das condições, desacompanhada de qualquer elemento de prova ou investigação aprofundada que demonstre a situação, com integral inversão desse encargo ao sujeito passivo e diferimento de seu exercício para o procedimento contencioso.

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a diligência proposta pelo Relator e em negar provimento ao recurso de ofício. O Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida (Relator), ao se pronunciar sobre o mérito, votou pelo provimento ao recurso de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Robson José Bayerl.

ROSALDO TREVISAN – Presidente

FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA – Relator

ROBSON JOSÉ BAYERL – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, o qual passo a transcrever:

### *"Relatório*

#### *Da autuação*

*Trata o presente processo do auto de infração de fls. 02/75, constituído para cobrança das diferenças apuradas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Pis/Pasep-Importação) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação) acrescidas das respectivas multas de ofício e juros de mora, perfazendo, na data da autuação, um valor total de R\$ 6.047.791,15.*

*Na descrição dos fatos do auto de infração e no Relatório Final de Procedimento Fiscal de fls. 76/81, a autuante afirma, em síntese, que:*

*– a interessada, por meio das Declarações de Importação (DI) relacionadas no Auto de Infração submeteu a despacho de importação papel destinado à impressão de jornal, livros e periódicos, classificado no capítulo 48 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);*

*– para realizar as operações com papel imune, inclusive usufruir os benefícios fiscais pertinentes, a empresa registrou-se na Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) como importador e distribuidor, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 71, de 24/08/01, e alterações posteriores, conforme Atos Declaratórios Executivos de fls. 64/651;*

*– as importações de papel entre julho de 2005 e maio de 2008 foram realizadas, em sua maioria, com redução das alíquotas das contribuições Pis/Pasep-Importação e Cofins-Importação;*

*– durante a conferência aduaneira da DI nº 08/05167557 verificou-se que a SAMAB não atendia as condições impostas para fruição do benefício da redução das alíquotas, sendo, então, na ocasião, exigido o recolhimento das diferenças das contribuições, o que foi atendido pelo contribuinte;*

*– a legislação de regência (Lei nº 10.865/04 e Decreto nº 5.171/04) só permite a redução das alíquotas das contribuições PIS e COFINS incidentes na importação de papel imune para: a) pessoas jurídicas que explorem diretamente atividades da indústria de publicações de jornais e periódicos; e, b) empresa estabelecida no País como representante de fábrica estrangeira do papel, para venda exclusivamente às pessoas que explorem atividades da indústria de publicações de jornais e periódicos;*

*– A empresa SAMAB foi constituída no País, há mais de 85 anos, como importadora de papel de imprensa, revistas e livros, tendo atuado, também, como importadora de papel para escrever, papel para cigarros, papel manilha para embrulhos, cartolina para fotografia, tinta impermeabilizante etc. e trabalhou ao longo da sua história com diversos fornecedores internacionais e, com alguns deles ainda mantém essa parceria*

até hoje, entre eles: PAPEL DEL TUCUMAN, Argentina; PAPEL MONDI, África do Sul; CARTIERE DEL TIMANO, Itália; CONRAD JACOBSON, Alemanha (papel couché); SAMUEL JONES, Inglaterra; TULLIS RUSELL (papéis especiais); PIPSA, México; TERVAKOSLI (papel para cigarros, condensadores e papéis especiais); KLABIN; ABITIBICONSOLIDATED; INTERNATIONAL PAPER; entre outros. Estas informações foram obtidas na publicação "SAMAB, uma história de superação de desafios", edição 2006, produzida pela própria interessada;

– desta forma, percebe-se que a empresa não preenche os requisitos legais, uma vez que a mesma não foi constituída no Brasil como representante de fornecedor estrangeiro para venda exclusiva de papel imune;

– diante desse fato, foi efetuada pesquisa nas operações da empresa, no que diz respeito à importação de papel destinado à impressão de jornais, livros e periódicos, classificado no capítulo 48 da NCM, registradas no período de julho de 2005 a maio de 2008, constatando-se que em quase sua totalidade o contribuinte utilizou as reduções estabelecidas no Decreto nº 5.171/2004;

– além disso, é condição também imprescindível para fruição do benefício, a comprovação da venda exclusiva a empresas jornalísticas ou de periódicos;

– com a finalidade de verificar se a empresa destinava o papel imune apenas às empresas jornalísticas e de periódicos foi iniciada ação fiscal no contribuinte e ficou constatado que a empresa, conforme cópia parcial da Relação das Notas Fiscais de Saída apresentadas pela empresa (fls. 92/1292), de 2005 a 2008, destinou o papel imune a empresas jornalísticas e de periódicos, mas também destinou a várias gráficas entre elas a GRÁFICA COLOR 4, NEWGRAF, EDITORA FOTOGRÁFICA, TIPROGRESSO, GRAFAM, MARCOGRAF, PRINTCOLOR (impressão de fotos) e ARTE VISUAL GRÁFICA, que, por sua vez, destinam o papel a impressão de encartes promocionais, folders, rótulos, calendários, papéis comerciais, envelopes, cartazes, panfletos, sacolas, agendas, entre outros (conforme pesquisa feita aos sites das gráficas na internet, fls. 52/633);

– em decorrência da empresa não atender as condições legais para usufruir do benefício de redução das alíquotas das contribuições em epígrafe, conforme determina o Decreto nº 5.171/2004, é exigida a diferença das contribuições que deixaram de ser recolhidas no momento do despacho aduaneiro, acrescida de multa de ofício e dos juros de mora (Lei nº 9.430/96, art. 44, inc. I e art. 61, § 3º).

#### **Da impugnação**

Cientificado em 05/04/10 (intimação pessoal4), o interessado apresentou, em 04/05/10, a impugnação de fls. 245/293 vol. II, onde, em síntese, afirma que:

– pela análise de toda legislação de regência, que foi mencionada na impugnação, é de fácil conclusão que no caso de empresas que importem e comercializem papel imune, somente farão jus à redução de alíquotas de PIS e COFINS aquelas que cumprirem, cumulativamente, com as seguintes condições: (i) sejam representantes de fábricas estrangeiras de papel; (ii) realizem a venda de todo o papel importado exclusivamente para indústrias de publicação periódica; e (iii) possuam Registro Especial de Papel Imune perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil para fabricantes, distribuidores, importadores, empresas jornalísticas ou editoras e gráficas;

– a Impugnante atende a todos os requisitos legais que lhe autorizam a se beneficiar da aplicação das alíquotas reduzidas de PIS e COFINS sobre suas operações de importação de papel imune, ao contrário do entendimento adotado pela fiscalização e que resultou na autuação fiscal ora questionada;

– em determinado trecho do Relatório Final de Procedimento Fiscal, a fiscalização tenta fazer crer que a impugnante não atua no ramo de papel imune, de uma forma

*parcial e tendenciosa, pois, embora não desconheça o fato da SAMAB ter mais de 85 anos de vida empresarial no Brasil no ramo de papel de imprensa/imune, "omite" durante qual período a Impugnante teria atuado como importadora de papéis e de outros produtos que não se beneficiariam das alíquotas reduzidas de PIS e COFINS incidentes na importação. Não se sabe, por exemplo, se tais importações ocorreram antes ou depois da própria criação dessas contribuições;*

*– se o PIS e COFINS devidos na importação de bens e serviços somente foram criados em 2004 e se o Registro Especial de importador de papel foi criado em 2001 por meio da Instrução Normativa nº 71/01, seria imprudente por parte da fiscalização, para dizer o mínimo, não especificar o período em que a Impugnante teria atuado como importadora de produtos que não se sujeitariam às reduções de PIS e COFINS (isto sem falar na necessidade de provar suas alegações com provas irrefutáveis);*

*– a fiscalização continua com as suas ilações obscuras e tendenciosas com o claro objetivo de retratar a Impugnante como violadora contumaz da lei quando afirma que esta empresa mantém relacionamento "ao longo de sua história com diversos fornecedores internacionais", sendo que com alguns deles tal relacionamento permanece "até hoje" e que algumas dessas citadas empresas estrangeiras não seriam fabricantes de papéis sujeitos às alíquotas reduzidas. No caso, "hoje" somente pode ser entendido por março de 2010, na medida em que esta é a data de lavratura do auto de infração;*

*– todavia, a mesma fiscalização declara textualmente que estas informações foram obtidas de publicação da própria Impugnante editada em 2006. Ora, entre 2006 e 2010 se passaram nada menos do que quatro anos. Mas a fiscalização, mesmo com informação de 2006, pretende induzir esta Turma Julgadora a erro dizendo que a situação de 2006 a 2010 não se alterou, que ainda em 2010 a Impugnante estaria importando diversos produtos não sujeitos à redução de alíquota de PIS e COFINS;*

*– ou seja, uma informação indicada em publicação de 2006 serve para "presumir" a ocorrência de infração à legislação por anos a fio, sem que a fiscalização se preocupe em confirmar a informação através de outras fontes, mormente seus sistemas internos. Aliás, a falta de verificação, pela fiscalização, dos sistemas internos da própria Receita Federal acarretou esta absurda exigência fiscal que ora se combate, como será devidamente comprovado mais adiante nesta defesa.*

*– a fiscalização incorre em clara contradição ao dizer, com base exclusivamente em informações de livro editado em 2006, que a Impugnante mantém relacionamento com empresas estrangeiras que fabricam produtos diversos do papel de imprensa. Nem se alegue que a legislação tributária proíba tal relacionamento, dado que nem a Lei nº 10.865/04, e tampouco a Lei nº 11.945/09, contém tal proibição.*

*– a fiscalização "concluiu" que a Impugnante houve por vender papel imune a empresas que não seriam empresas jornalísticas ou de periódicos, mas sim empresas meramente gráficas, fabricantes de "encartes promocionais, folders, rótulos, calendários, papéis comerciais, envelopes, cartazes, panfletos, sacolas, agendas";*

*– os supostos nomes dos clientes da Impugnante, que possuem os termos "gráfica", "tip" ou "print", e/ou suas variantes nos respectivos nomes fantasia, foram tidos pela fiscalização mais do que "indícios", mas verdadeiras "provas" de que as empresas adquirentes não seriam empresas habilitadas a adquirir papel imune e, conseqüentemente, não ensejariam o direito da Impugnante de se beneficiar das alíquotas reduzidas de PIS e COFINS na importação. Mas talvez o que mais chame a atenção é o fato de que, ao invés de pesquisar os sistemas internos da Receita Federal para verificar se estas empresas poderiam adquirir papel imune, a fiscalização limitou sua "ação fiscal" à pesquisa "aos sites das gráficas na internet".*

*Dando continuidade à sua defesa, a empresa afirma que cumpre com todos os requisitos legais para fruição do benefício fiscal pois:*

*(i) é representante de fábricas estrangeiras de papel, conforme atestam os documentos 4 a 9, que se referem a declarações emitidas pelas empresas alemãs Stora Enso Uetersend GmbH e Myllykoski Sales GmbH, declarações essas que devem ser recebidas a título exemplificativo, pois é representante de muitas outras empresas do ramo;*

*(ii) se encontra devidamente registrada perante a Receita Federal do Brasil, pois por meio do Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 61, da Delegacia da Receita Federal em Fortaleza, publicado no Diário Oficial da União em 25/04/02, lhe foi concedido o Registro Especial nº DP03101/ 051 na atividade de distribuidor de papel (DP) e por meio do ADE nº 78, publicado em 15/05/02, o Registro Especial nº IP03101/ 065, na atividade de importador de papel (IP);*

*(iii) de sete das oito clientes citadas pela fiscalização, embora não tenha sido indicado o CNPJ, a impugnante conseguiu identificar seus cadastros e os respectivos Atos Declaratórios Executivos, emitidos pela própria Secretaria da Receita Federal que concederam a essas empresas a permissão para aquisição de papel imune importado. Assim, não procedem as alegações infundadas no sentido de tentar desqualificar as vendas da Impugnante para essas empresas;*

*(iv) quanto à 8ª empresa, indicada pela fiscalização apenas como “EDITORA FOTOGRAFICA”, não encontrou nada em seus registros que indicasse essa empresa como um de seus clientes. Além disso, não há neste processo qualquer outra informação ou prova fornecida pela própria fiscalização que possa permitir a identificação desta empresa como adquirente de papel imune importado pela Impugnante. Por esta razão, a indicação desta empresa deve ser simplesmente ignorada por essa Turma Julgadora, na medida em que qualquer defesa deve ser precedida de uma acusação formalmente bem preparada a ponto de permitir o seu questionamento;*

*(v) todos os seus demais clientes, sem exceção, são detentores de Registro Especial de Papel Imune, estando, portanto, aptos a adquirir papel imune da Impugnante, onde é possível perceber que a grande maioria dos registros foi concedida no ano de 2002, ou seja, antes mesmo da criação do PIS e COFINS sobre importações de bens e serviços.*

*A impugnante ainda argumenta que tendo logrado comprovar com documentos idôneos que todas as suas clientes citadas no Relatório Final de Procedimento Fiscal eram, e ainda são, titulares de Registro Especial de Papel Imune, não é possível alegar desvio de finalidade cometido diretamente pela SAMAB.*

*Aduz, ainda, que:*

*– quando da importação do papel imune (i) informa para Receita Federal do Brasil, por meio de declarações acessórias, a operação que pretende realizar; (ii) procede à emissão e ao pagamento das guias dos tributos aduaneiros aplicáveis, no caso apenas PIS/COFINS importação a alíquotas reduzidas; (iii) promove o desembaraço do papel imune e, por fim, (iv) vende o papel imune importado somente para empresa devidamente habilitada perante a Receita Federal do Brasil para realizar tal aquisição (indústria de publicação de periódicos). Entretanto, saber se a empresa adquirente deu a destinação devida para o papel adquirido é responsabilidade única e exclusiva da Receita Federal do Brasil, que em nada se relaciona com a Impugnante;*

*– da conjugação do disposto nos §§ 1º e 2º do art. 1º da Lei nº 11.945/2009 com o § 10 do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, tem-se que a venda de papel imune importado para empresa detentora de Registro Especial faz prova da regularidade da destinação do papel pelo importador (tal como a Impugnante), eximindo-o, inclusive, do recolhimento*

*de qualquer diferença relativa ao PIS e COFINS devidos na importação em caso de desvio de finalidade pelo adquirente (detentor do Registro Especial);*

*– assim, tem-se que a Impugnante jamais poderia ser responsabilizada por qualquer recolhimento de diferenças de PIS e COFINS na importação de papel imune, como pretende a fiscalização, ainda que houvesse evidência de que os adquirentes de papel imune tivessem desviado o papel adquirido para outras finalidades (embora este fato não tenha sido sequer levantado pela fiscalização).*

*O interessado também se insurge a respeito da multa aplicada e da cobrança dos juros com base na Taxa Selic, afirmando que “No caso in concreto, multa de 75% do valor pretensamente não pago, que corresponde quase a totalidade do imposto pretensamente devido, é exacerbada em relação à falta cometida, ficando ainda mais evidenciado o caráter confiscatório da referida multa” e que, “é de se reconhecer a impossibilidade da cobrança dos juros de mora com base na Taxa SELIC, uma vez que a mesma viola diversos dispositivos legais, inclusive o próprio Código Tributário Nacional”.*

A decisão de primeira instância, proferida em 28/03/2012 (fls. 579/601) foi **pela procedência total da impugnação, exonerando integralmente o crédito tributário**. Acordaram os membros da 2ª Turma da DRJ em Fortaleza/CE, **por maioria de votos**, vencidos os julgadores Ícaro Nonato Lopes Cezar e Luiz Aldeísio de Oliveira Maia que votaram, respectivamente, *pela procedência em parte do lançamento e pela procedência total do lançamento*, este último, nos termos da sua declaração de voto:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

*Período de apuração: 22/07/2005 a 07/05/2008*

**IMPORTAÇÃO DE PAPEL IMUNE. GLOSA DA REDUÇÃO DAS ALÍQUOTAS. IMPROCEDÊNCIA**

*A legislação de regência não exige que os importadores que comercializam papel imune atuem exclusivamente neste segmento. No caso concreto, a constatação da existência entre os fornecedores do importador de fabricantes de papel do tipo que não se destina à impressão de jornais e periódicos não justifica, por si só, a glosa à redução das alíquotas da Cofins-Importação e Pis/Pasep-Importação, pleiteada no despacho aduaneiro.*

**COMERCIALIZAÇÃO DO PAPEL IMUNE. DESVIO DE FINALIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.**

*A comercialização do papel a detentores do Registro Especial concedido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil faz prova da regularidade da sua destinação, sem prejuízo da responsabilidade, pelos tributos devidos, da pessoa jurídica que, tendo adquirido o papel beneficiado com imunidade ou com alíquotas reduzidas da Cofins-Importação e Pis/Pasep-Importação, não lhe der a correta aplicação ou desvirtuar sua finalidade constitucional, fatos que devem inequivocamente serem demonstrados nos autos.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de apuração: 22/07/2005 a 07/05/2008*

**IMPORTAÇÃO DE PAPEL IMUNE. GLOSA DA REDUÇÃO DAS ALÍQUOTAS. IMPROCEDÊNCIA**

*A legislação de regência não exige que os importadores que comercializam papel imune atuem exclusivamente neste segmento. No caso concreto, a constatação da*

*existência entre os fornecedores do importador de fabricantes de papel do tipo que não se destina à impressão de jornais e periódicos não justifica, por si só, a glosa à redução das alíquotas da Cofins-Importação e Pis/Pasep-Importação pleiteada no despacho aduaneiro.*

**COMERCIALIZAÇÃO DO PAPEL IMUNE. DESVIO DE FINALIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.**

*A comercialização do papel a detentores do Registro Especial concedido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil faz prova da regularidade da sua destinação, sem prejuízo da responsabilidade, pelos tributos devidos, da pessoa jurídica que, tendo adquirido o papel beneficiado com imunidade ou com alíquotas reduzidas da Cofins-Importação e Pis/Pasep-Importação, não lhe der a correta aplicação ou desvirtuar sua finalidade constitucional, fatos que devem inequivocamente serem demonstrados nos autos.*

***Impugnação Procedente***

***Crédito Tributário Exonerado***

Por força de recurso necessário, o crédito exonerado, nos termos do art. 34, do PAF - Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/97, e Portaria MF nº 03/08<sup>1</sup>, alterada pela Portaria MF nº 63/17, foi submetido à apreciação do CARF.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Relator

Cuida-se de recurso de ofício, onde o valor desonerado supera o de alçada, atendendo os requisitos para a sua admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

Como visto do relatório, tratase de Autos de Infração, lavrados para a constituição de crédito tributário da Contribuição para o Pis/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, relativos ao período de 07/2005 a 05/2008.

Tratando de recurso de ofício, cumpre revisar as razões e fundamentos jurídicos, sintetizados na decisão recorrida, como suficientes ao cancelamento da exação fiscal:

***"Assim, após toda a análise apresentada, pode-se concluir que a legislação de regência não exige que os importadores que comercializam papel imune atuem exclusivamente neste segmento. A constatação da existência entre os fornecedores***

---

<sup>1</sup> Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

*do importador de fabricantes de papel do tipo que não se destina à impressão de jornais e periódicos não justifica, por si só, a glosa à redução das alíquotas da Cofins-Importação e Pis/Pasep-Importação, pleiteada no despacho aduaneiro.*

*Ademais, a comercialização do papel a detentores do Registro Especial concedido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil faz prova da regularidade da sua destinação, sem prejuízo da responsabilidade, pelos tributos devidos, da **pessoa jurídica que, tendo adquirido o papel beneficiado com imunidade ou com alíquotas reduzidas da Cofins-Importação e Pis/Pasep-Importação, não lhe der a correta aplicação ou desvirtuar sua finalidade constitucional, fatos que devem inequivocamente serem demonstrados no procedimento fiscal, o que não ocorreu no caso concreto.***" (grifei)

Divergindo do entendimento supracitado, abaixo, trecho da declaração de voto apresentada, *in verbis*:

*"De acordo com o regulamento, portanto, a redução das alíquotas das mencionadas contribuições sociais, na importação do papel imune, ficou restrita às operações realizadas:*

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

*II - por empresa estabelecida no País como **representante de fábrica estrangeira do papel, para venda exclusivamente às pessoas referidas na alínea "a" no caso do papel destinado à:***

*No caso em apreço, embora de forma sucinta, os fatos foram descritos de forma satisfatória pela autoridade autuante, segundo a qual o lançamento se deveu ao fato de a empresa autuada, detentora de Registro Especial apenas como Importador e Distribuidor do papel imune, não ter conseguido comprovar a **condição de representante das fábricas estrangeiras do papel imune, nem que o papel assim importado seria vendido exclusivamente a indústrias de publicações periódicas.***

*Embora pareça, prima facie, que o lançamento carece de motivação, tal não é o caso, pois, apesar de sucinta, a descrição dos fatos no auto de infração se mostrou suficiente para assegurar a perfeita cognição da matéria pelo contribuinte, tanto que este chegou a corroborar com a fiscalização no que diz respeito aos motivos que levariam à perda do direito à redução tributária, como se observa no seguinte trecho da impugnação:*

*Pela análise de toda legislação mencionada acima, de fácil conclusão que no caso de empresas que importem e comercializem papel imune, somente farão jus à redução de alíquotas de PIS e COFINS aquelas que cumprirem, cumulativamente, com as seguintes condições:*

*(i) sejam representantes de fábricas estrangeiras de papel;*

*(ii) realizem a venda de todo o papel importado exclusivamente para indústrias de publicação periódica; e*

*(iii) possuam Registro Especial de Papel Imune perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil para fabricantes, distribuidores, importadores, empresas jornalísticas ou editoras e gráficas.*

*Há que se atentar, entretanto, para o fato de que **não se trata de concessão de incentivos fiscais de caráter meramente objetivo, direcionado à mercadoria, pois, na medida em que restringe a sua fruição às importações realizadas pelas pessoas indicadas nos incisos I e II do § 1º do seu art. 1º, o Decreto nº 5.171, de 2004, estabeleceu o caráter subjetivo da redução tributária, vinculando-a à qualidade do importador, de forma que, em face do princípio da estrita legalidade, contra este milita o ônus de comprovar o preenchimento de todas as condições e requisitos***

*legais, sob pena de não ter reconhecido, pela autoridade administrativa competente, o pretense direito.*

*Estamos, portanto, diante de um caso de inversão do ônus da prova, tanto que o contribuinte, consciente de seu **ônus probandi**, e no exercício do seu direito ao contraditório e à ampla defesa, procura trazer em sua **impugnação provas de que reúne as condições legais para a fruição da redução tributária**, tendo, nesse mister, conseguido demonstrar fartamente a regularidade das vendas do papel imune feitas às empresas identificadas pela fiscalização, **não se desincumbindo, no entanto, de sua obrigação de comprovar a qualidade de representante das fábricas estrangeiras fornecedoras do papel que importou com os benefícios legais**, pois:*

- a) não conseguiu vincular os dois únicos fabricantes por ela citados a qualquer das importações objeto da presente autuação;*
- b) não conseguiu comprovar a qualidade de representante no País de qualquer dos fabricantes declarados nas referidas importações." (grifei)*

Quando à essa questão principal da distribuição do ônus probatório, entendo, da mesma forma que a relatoria da decisão ora revisada, que os documentos até então apresentados, não são suficientes, por si sós, para demonstrar o descumprimento dos requisitos de fruição do benefício pleiteado. No entanto, não é também o caso de indeferimento sumário do direito vindicado pela acusação fiscal, uma vez que, nos termos da declaração de voto apresentada, restaram consubstanciados indícios de provas suficientes à manutenção da exigência, diante da especificidade do caso, envolvendo acusação fiscal de descumprimento de condições para fruição de benefício fiscal, reivindicado pelo acusado, o qual não se desincumbiu, no entanto, de sua obrigação de comprovar a qualidade de representante das fábricas estrangeiras fornecedoras do papel que importou com os benefícios legais.

Duas posições extremas, a do voto condutor do acórdão vencedor, ora revisado, decidindo pela presunção da regularidade da destinação do papel imune, aos detentores do Registro Especial concedido pela Receita Federal; e a do voto vencido declarado, atribuindo ônus probatório à quem pretenda usufruir do benefício fiscal.

Por conduzirem a um julgamento por presunção, as regras de distribuição do ônus probatório, nos termos do CPC/2015<sup>2</sup>, subsidiário ao PAF<sup>3</sup>, devem ser aplicadas apenas de maneira excepcional. Tanto a Administração Pública quanto o particular, têm o dever de colaborar com a atividade judicante, evitando-se um julgamento por presunção.

Do exposto, entendo que os autos devam ser baixados em diligência, para o esclarecimento efetivo e coleta de provas sobre: se o imputado reunia as condições legais para a fruição do benefício de redução tributária, nas importações autuadas, apresentando, ao final, **Relatório Conclusivo** sobre a comprovação da qualidade de representante no País dos fabricantes declarados nas importações, vinculando os respectivos fabricantes às importações objeto da presente autuação.

<sup>2</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

<sup>3</sup> Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Concluído os trabalhos, o sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado da realização da diligência: **Relatório Conclusivo**, sendo concedido prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do parágrafo único, do art. 35, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

Após os autos deverão retornar ao CARF para julgamento.

Fenelon Moscoso de Almeida - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Robson José Bayerl

Nada obstante o conservadorismo e a cautela do eminente Conselheiro Relator, divirjo quanto à proposta de conversão do julgamento em julgamento.

*Data maxima venia*, entendo que a diligência não se presta à produção de provas, seja para a Administração Tributária, seja para o sujeito passivo, destinando-se tão-somente ao esclarecimento de dúvidas fáticas surgidas no *iter* procedimental, a critério do julgador, a partir de um lastro probatório adequado.

Outrossim, distintamente do voto divergente da decisão de piso - acolhido pelo e. Relator -, para o caso vertente, tocante à distribuição do ônus probatório, não se opera a alegada inversão desse encargo, não incumbindo ao recorrente, *prima facie*, a prova do cumprimento dos requisitos para o gozo da imunidade, mas sim à fiscalização a demonstração do seu descumprimento, como consequência da acusação fiscal firmada na autuação.

Note-se, a autoridade fiscal imputou ao sujeito passivo o não preenchimento das condições para o gozo da imunidade, primeiramente por não ser representante de fornecedor estrangeiro para venda exclusiva de papel imune (Decreto nº 5.171/2004, Lei nº 10.865/2004), sem sequer intimá-lo a se manifestar ou apresentar documentos específicos a respeito, não sendo possível aferir pelos elementos acostados aos autos qual premissa amparou esta conclusão, uma vez que os documentos requisitados no procedimento fiscal foram livros, relação de notas, fornecedores e clientes, não havendo qualquer explicação plausível para a inferência.

A meu sentir, plenamente aplicável os comandos do art. 333, I do Código de Processo Civil, então vigente, consoante ao qual é do autor do feito a prova constitutiva do direito, *in casu*, da violação à legislação tributária pelo contribuinte.

Não pode a fiscalização, em hipótese alguma, sem qualquer averiguação específica e despida de elementos de prova, constituir crédito tributário ao argumento de descumprimento de condições para fruição de vantagem fiscal e, sob o pálio da inversão do *onus probandi*, exigir que o sujeito passivo, em sede contenciosa, produza as provas necessárias à demonstração de improcedência da imputação fiscal.

Nesse sentido é a lição de Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez López, *in* Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado<sup>4</sup>:

***“(…). No processo administrativo fiscal, tem-se como regra que aquele que alega algum fato é que tem que provar. Então, o ônus da prova recai a quem dele se aproveita. Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar a prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá de provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes.***

***As partes não têm o dever de provas, tão só os ônus. Não o atendendo, não sofrem sanção alguma, mas deixam de auferir a vantagem que decorreria do implemento da prova. Em nosso ordenamento, não há normas jurídicas que imponham a presunção de legitimidade ao lançamento tributário no que se refere ao seu conteúdo. Deve o Fisco provar o fato constitutivo de seu direito de exigir o seu crédito tributário.”*** (destacado)

O lançamento exige um acervo documental, um respaldo probatório, que sustente a exigência do crédito tributário formalizado, não sendo conferido aos agentes fiscais a prerrogativa de promovê-lo sem instrução probatória, postergando sua produção para o processo contencioso, com transferência desse encargo ao contribuinte.

Como registrado alhures, a infração consistente em não ser “constituída no Brasil como representante de fornecedor estrangeiro para venda exclusiva de papel imune”, não veio acompanhado de qualquer exigência de comprovação ou mesmo esclarecimento, por parte da fiscalização, acerca de quais elementos serviram de embasamento para se chegar a essa conclusão, de modo que o lançamento padece de vício de fundamentação, de silogismo, pois das supostas premissas, que são desconhecidas, não se chega à conclusão exposta.

Concernente à outra infração relacionada - vendas a pessoas jurídicas não exclusivamente envolvidas em atividades de publicação de jornais e periódicos -, a fiscalização entendeu suficiente, para fundamentar o lançamento, a singela realização de pesquisas em sítios virtuais de clientes na rede mundial de computadores, para aferir o emprego do papel imune na destinação legal (efls. 85/101).

Essa circunstância foi muito bem captada pelo voto condutor da decisão sob revisão:

***“Continuando a análise da acusação fiscal, tem-se que a autoridade administrativa, tendo em vista pesquisa realizada na internet, parece deduzir que os produtos ali anunciados, teriam sido produzidos com papel imune. Acontece que tal pesquisa poderia até representar um indício a ser considerado na averiguação perante aquelas empresas da regularidade da destinação dada ao papel imune, mas jamais poderia ser considerada decisiva para afirmar, sem uma análise contábil, da ocorrência do desvio da finalidade constitucional.”***

<sup>4</sup> Processo administrativo fiscal federal comentado. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2004. Págs. 170/171.

Mais uma vez a autoridade autuante não se descarrega do ônus de provar satisfatoriamente a prática da infração ou, mesmo, em que medida o contribuinte teria contribuído/participado para o pretense desvio de finalidade pelos adquirentes do papel que comercializa.

O recorrente, em sua peça recursal, provou cabalmente que os clientes que, em tese, teriam praticado o desvio de finalidade, possuíam registro especial perante a RFB como adquirente de papel imune, de maneira que não lhe era exigível a apuração, perante sua clientela, a respeito do emprego do papel imune, pois essa atribuição pertence com exclusividade à Administração Tributária, através de seus agentes fiscais.

Demais disso, como bem pontuado pela decisão em reexame, não há prova que o papel imune fornecido pelo recorrente tenha sido desviado de sua finalidade legal:

*“Assim, a pesquisa na internet, realizada pela fiscalização, não é suficiente para demonstrar que os clientes do autuado não teriam entre as suas atividades a industrialização de publicações periódicas, nem para lastrear a constatação de que o papel imune referente às notas fiscais de saída elencadas nas folhas 130/167 teriam sido utilizados em finalidade diversa, pois os encartes promocionais, folders, rótulos, calendários, papéis comerciais, envelopes, cartazes, panfletos, sacolas, agendas, poderiam, por exemplo, ter sido produzidos com papel adquirido de outro fornecedor. Note-se que a fiscalização em nenhum momento afirmou ser a Samab o único fornecedor de papel daquelas empresas.*

*Outra questão a ser levantada seria em que medida teria participado o importador no desvio do papel imune que teria sido promovido pelas gráficas, conforme parece afirmar a acusação.*

*A resposta a essas questões só seria possível diante de um aprofundamento da análise fiscal que deveria, inclusive, contemplar a verificação da escrituração contábil do importador e seus clientes.”*

Como visto, a fiscalização não aprofundou as investigações necessárias naquela oportunidade, não sendo possível, agora, em pleno contencioso, converter o julgamento em diligência para a realização das tarefas que deveriam ter sido cumpridas durante o procedimento fiscal e não foram.

De outra banda, diversamente do que aduziu o Relator, não entendo que o voto condutor da decisão de primeiro grau administrativo tenha laborado com “presunção da regularidade da destinação do papel imune”, mas sim, que tenha decidido o processo no estado em que se encontrava, diante dos poucos elementos coligidos pela fiscalização, que, por sua vez, não comprovou a prática infracional atribuída ao sujeito passivo.

Em síntese, cuidando-se de lançamento para exigência de crédito tributário, é da Administração Tributária o ônus da prova da conduta marginal (isto é, às margens da legislação, entenda-se), mesmo que diga respeito ao descumprimento de requisitos para fruição de vantagem fiscal, não cabendo a inversão do ônus da prova, de maneira que não é possível a manutenção de auto de infração que se limita a afirmar a inobservância das condições, mas não apresenta qualquer elemento de convicção, nem mesmo intimação endereçada ao sujeito passivo para demonstrar a situação.

Processo nº 11131.000326/2010-48  
Acórdão n.º **3401-003.841**

**S3-C4T1**  
Fl. 632

---

Por conseguinte, ausente o prefalado conjunto probatório, improcedente o lançamento, razão pela qual voto por negar provimento ao recurso de ofício aviado.

Robson José Bayerl - Redator designado