



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11131.721635/2013-06
ACÓRDÃO	3402-012.707 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PORTELA DISTRIBUIDORA DE PAPÉIS E SUPRIMENTO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 28/08/2009

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Estando o crédito tributário constituído no rigor da lei (art. 142 do CTN), devidamente fundamentado, lastreado nos princípios que movem a Administração Pública (artigo 37, caput, da Constituição Federal de 1988 e artigo 2º, caput, e parágrafo único, da Lei 9.784/1999), e regularmente notificado ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade.

NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. FUNDAMENTAÇÃO.

Se o acórdão recorrido está suficientemente fundamentado sobre os pontos articulados pelo contribuinte, não há que se falar em nulidade.

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 28/08/2009

DIF PAPEL IMUNE

O desvio da finalidade constitucional ou a não comprovação da utilização na impressão de livros, jornais e periódicos dessa quantidade total de papel imune importado se configura pela não apresentação de documentos que mostrem a destinação desses mesmos papéis.

Deve ser caracterizada a boa-fé do fornecedor em relação às vendas realizadas para adquirentes cuja inaptidão foi declarada após a celebração do negócio jurídico, desde que devidamente comprovada a efetividade das operações.

INFRAÇÕES ADUANEIRAS. INTENÇÃO DO AGENTE E EFEITOS DO ATO. IRRELEVÂNCIA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

Nos termos do art. 95 do Decreto-lei nº 37/66, respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie. A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração e do Acórdão recorrido e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar o lançamento dos tributos, e da multa proporcional aos tributos, decorrentes **(i)** das operações realizadas com os clientes posteriormente declarados inidôneos cujas efetividades foram comprovadas por meio dos respectivos pagamentos identificados na planilha de e-fls. 19.455 e **(ii)** de parte da glosa de papéis imunes na formação do estoque da Recorrente, cuja comprovação pode ser feita por meio das 8 (oito) Notas Fiscais não consideradas em razão do preceito da infungibilidade e das 10 (dez) Notas Fiscais que trataram de devoluções de mercadorias; vencido o conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro, que afastava o lançamento nos exatos termos trazidos pelo Relatório de Diligência Fiscal de e-fls. 19.481 a 19.505. O Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles acompanhou a relatora pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Leonardo Honório dos Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Márcio José Pinto Ribeiro (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves, substituído pelo conselheiro Marcio Jose Pinto Ribeiro.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-058.220, proferido pela 23ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, que por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação interposta,

mantendo o crédito tributário constituído pelo valor total de R\$ 1.556.740,86 (hum milhão, quinhentos e cinquenta e seis mil, setecentos e quarenta reais e oitenta e seis centavos).

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 24/01/2014, em virtude do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados e contribuição do PIS/COFINS acrescidos de multa proporcional e juros de mora, além de multa isolada do Imposto de Importação no valor de R\$ 1.556.740,86 em face dos fatos a seguir descritos.

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com base nos Artigos 194, 195 e 196 e seus parágrafos únicos do CTN, bem como nos artigos 15 e 18 do Decreto nº 6.759/2009, foi realizada fiscalização com o objetivo de verificar o cumprimento das condições e requisitos legais para usufruto da imunidade e redução de tributos incidentes sobre importações de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos (papel imune), cujas Declarações de Importação tenham sido registradas no período de agosto/2009 a dezembro/2012, pelo importador PORTELA DISTRIBUIDORA DE PAPÉIS E SUPRIMENTO LTDA., CNPJ: 05.680.532/0001-30 (Doc. 1), doravante denominado por PORTELA.

Foi apurado pela fiscalização o desvio ou a não comprovação da finalidade constitucional do papel imune, que é a impressão de livros, jornais ou periódicos – destinação constitucional, nos termos do art. 150, inciso VI, alínea "d" da Carta Magna, e a redução alíquotas das contribuições para o PIS e Cofins instituída pelo §§ 10 e 12. incisos III e IV, do artigo 8º da Lei nº 10.465, de 30 de abril de 2004.

Sendo assim, efetuou-se os lançamentos pertinentes aos tributos devidos e às penalidades aplicáveis em virtude da não comprovação do cumprimento de condições e requisitos para reconhecimento da imunidade de II e IPI e de gozo da redução das alíquotas para as contribuições para o PIS e Cofins, e da inexatidão ou incorreção de informações prestadas nas Declarações de Importação referentes às importações de papel.

Cientificado do auto de infração, via Aviso de Recebimento, em 23/12/2013 (fls. 9.738), o contribuinte, protocolizou impugnação, tempestivamente em 22/01/2014, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 9.741 à 9.783, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

A impugnação de fls. 9.741 a 9.783 foi julgada improcedente através do Acórdão nº 16-058.220 (fls. 10.328-10.382), conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 28/08/2009

CONCOMITÂNCIA. Referente apenas às contribuições PIS e COFINS.

Imunidade de papel importado. O importador não comprovou a destinação constitucional.

Aquele que importa papel com imunidade não pode substituí-lo por outro - ainda que na mesma qualidade e quantidade -, porque esse papel imune ingressou no mercado interno sob a condição resolutive.

Critério da infungibilidade. O desvio da finalidade constitucional ou a não comprovação da utilização na impressão de livros, jornais e periódicos dessa quantidade total de papel imune importado se configura pela não apresentação de documentos que mostrem a destinação desses mesmos papéis.

Inidoneidade retroativa. O estabelecimento nunca existiu. Não passou de uma simulação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Contribuinte recebeu a Intimação nº 11131721635-201306 (e-fls. 10.384-10.390) pela via postal em 24/06/2014, como comprova o Aviso de Recebimento de fls. 10.391 a 10.392, apresentando o Recurso Voluntário de fls. 10.394 a 10.466 em 23/07/2014 (protocolo físico).

Em síntese, a Recorrente argumentou que:

- i) É empresa idônea, com histórico no mercado de papel e nunca atuou de má-fé;
- ii) O Auto de Infração padece de nulidades que o tornam insubsistente, uma vez que os fatos foram descritos de maneira confusa, prejudicando a ampla defesa;
- iii) A DRJ inovou nos argumentos, introduzindo preceitos de infungibilidade sem fundamento em lei, doutrina ou jurisprudência;
- iv) Há comprovação da efetividade das operações de venda, com as transferências dos numerários (pagamentos das duplicatas indicadas nas respectivas notas fiscais), discriminados nos extratos bancários, DANFES, SINTEGRA, RECOPI, declarações dos adquirentes, etc...;
- v) O Agente Fiscal não considerou 209,20 toneladas de produtos adquiridos pela Recorrente e que deram suporte às vendas realizadas no período de 2009 a 2012, o que decorre da ausência de exame por parte da fiscalização de 27 (vinte e sete) notas fiscais de entrada, relativas a aquisições no mercado interno e externo, por meio de Notas Fiscais Físicas e Eletrônicas.
- vi) Não cabe a multa regulamentar de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro ante a exatidão das informações prestadas pela Recorrente em DI.

Através da **Resolução nº 3402-002.209**, em sessão realizada no dia 24 de julho de 2019, o julgamento do recurso foi convertido em diligência nos seguintes termos:

2.9. Com isso, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011,

proponho a conversão do julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem proceda às seguintes providências:

- a) Analisar os documentos comprobatórios apresentados com as peças de Impugnação e Recurso Voluntário, em especial quanto à totalidade das respectivas Notas Fiscais e demais documentos de fls. 10.467 a 12.291;
- b) Intimar a Contribuinte para prestar esclarecimentos e documentos adicionais que se fizerem necessários para comprovar a efetividade das operações apontadas como inidôneas, relacionadas à destinação do papel imune, atentando aos termos considerados pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao Recurso Especial nº 1.148.444/MG e, com isso, possibilitando o cumprimento das condições e requisitos constitucionais para o reconhecimento da imunidade tributária;
- c) Elaborar Relatório Conclusivo sobre a apuração e resultado da diligência;
- d) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

2.10. Após, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

Realizada a diligência, o processo retornou para análise e julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cynthia Elena de Campos**, Relatora

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do recurso, bem como o preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Preliminares

2.1. Do Pedido de Nulidade do Auto de Infração

Alega a Recorrente que o Auto de Infração padece de nulidades por cerceamento do direito de defesa, uma vez que não há descrição clara e precisa no Relatório Fiscal, sendo que a Autoridade Fiscal sustentou suas premissas em supostas irregularidades nos meios de controle das operações com papel imune importado, além de parte das vendas terem ocorrido para empresas declaradas inidôneas.

Sustenta que a motivação foi imprecisa com relação aos descumprimentos dos deveres acessórios, atribuindo a acusação à Recorrente de modo genérico.

Sem razão.

Em síntese, o auto de infração decorre de auditoria da Receita Federal, detalhada em relatório que apresenta a motivação, fundamentação jurídica e as provas que embasaram a autuação. Se as provas forem consideradas insuficientes, não deve ocorrer nulidade, mas sim a possível insubsistência da autuação.

Ademais, não há falta de motivação na autuação, pois o Contribuinte teve todos os elementos para exercer seus direitos à defesa e contraditório.

Constata-se, portanto, que a Autoridade Fiscal procedeu na estrita observância dos ditames contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, tendo sido observados todos os requisitos essenciais previstos em lei para ao final se aplicar a penalidade cabível.

Ademais, o lançamento foi devidamente cientificado aos sujeitos passivos, instaurando-se a fase litigiosa do procedimento com a apresentação tempestiva das impugnações, nos termos dos artigos 14 e 15 do Decreto 70.235/1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Os fatos que ensejaram a instauração do procedimento estão demonstrados pela Autoridade Fiscal, bem como a indicação do direito em que se baseiam com suficiente especificidade, de modo a delimitar com clareza o objeto da autuação e permitir a plenitude da defesa.

Tanto é que a Recorrente demonstrou em defesa que teve plena compreensão do objeto da autuação.

Portanto, afasto a preliminar de nulidade do auto de infração.

2.2. Do Pedido de Nulidade da Decisão Recorrida

Alega a defesa que a decisão recorrida é nula, uma vez que a DRJ inovou nos argumentos, introduzindo preceitos de infungibilidade sem fundamento em lei, doutrina ou jurisprudência.

Sem razão.

Constata-se que foi realizada a análise e demonstrada a conclusão que motivou o Acórdão recorrido, não havendo que se falar em alteração de critério jurídico.

Em síntese, o julgamento do presente caso perante a DRJ de origem ocorreu com a análise de provas acerca do cumprimento das condições e requisitos constitucionais para o reconhecimento da imunidade tributária (artigo 150, inciso VI, alínea “d” da CF), considerando o

ilustre julgador de primeira instância que somente se materializará o direito se o papel for de fato destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, o que não ocorreu no presente caso.

Outrossim, o Decreto nº 70.235/1972 (que dispõe sobre o procedimento administrativo fiscal, dentre outras), em seu artigo 59 assim estabelece:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Portanto, afasto a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

3. Mérito

Versa o presente litígio sobre crédito tributário lançado pelo valor de R\$ 1.556.740,86, para cobrança de Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, PIS/PASEP e COFINS-Importação, Multa de ofício (75%), Juros de mora e multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias.

O procedimento fiscal teve por objetivo verificar o cumprimento das condições e requisitos legais para usufruto da imunidade e redução de tributos incidentes sobre importações de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos (papel imune), cujas Declarações de Importação tenham sido registradas no período de agosto/2009 a dezembro/2012.

Consta em Relatório Fiscal que entre agosto de 2009 e dezembro de 2012, a empresa registrou entradas de mercadorias e serviços totalizando mais de R\$ 95 milhões, dos quais mais de R\$ 10 milhões foram relacionados a importações. Aproximadamente 40% dessas entradas foram operações isentas ou não tributadas pelo ICMS. As saídas, por sua vez, somaram mais de R\$ 125 milhões, com 41% delas sendo isentas ou não tributadas.

Durante esse período, todas as importações realizadas pela empresa foram de papel imune, totalizando cerca de 2,8 mil toneladas, no valor de R\$ 5,30 milhões (VMCV¹), o que representa menos de 10% do total das entradas. A empresa também importou 46 lotes de papel

¹ VMCV: Valor da Mercadoria na condição de venda. As importações foram declaradas no incoterms CFR (inclusos custo e frete)

couché ou cartão, classificados nos códigos tarifários NCM 4802.57.99, 4810.19.89 e 4810.19.90, que possuem imunidade tributária conforme o artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal.

Além disso, algumas dessas importações também foram beneficiadas pela redução das alíquotas de PIS e Cofins, conforme os dispositivos da Lei nº 10.465, de 2004. Para que tanto a imunidade tributária quanto a redução das alíquotas sejam aplicáveis, o papel deve ser destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, conforme a exigência constitucional e outros requisitos legais específicos.

Em síntese, o lançamento de ofício teve por motivação a constatação de desvio de finalidade constitucional ou da não comprovação do cumprimento das condições para reconhecimento da imunidade do II e do IPI e para redução das alíquotas das Contribuições para o PIS e Cofins, incidentes sobre as operações de importação do denominado papel imune.

Para tanto, a Autoridade Fiscal apontou as seguintes conclusões:

- i) Omissão do registro de entrada e saída do papel importado nas DIF-Imune;
- ii) Não apresentação de documentos comprobatórios da destinação do papel imune;
- iii) Inidoneidade dos registros de inventários de 2009 e de 2012;
- iv) Insuficiência de vendas regulares registradas no SPED;
- v) Constatação de que parte das vendas realizadas pela Recorrente tiveram como destinatários das mercadorias, adquirentes cuja Inscrição Estadual foi declarada inapta pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Como observado no acórdão recorrido, a Recorrente argumenta que a Fiscalização não levou em consideração as notas fiscais de entradas físicas, o que resultou em divergência entre o volume de saídas e entradas sobre o período fiscalizado.

Os produtos questionados pela Fiscalização são os seguintes:

- PAPEL CARTÃO TRIPLEX SINAR ROYAL BOARD 250 GMS 1.000 FLS. 66X99 CM (código 1780);
- PAPEL COUCHE NEVIA MATT APP 090 GR 66 X 96 CM BRANCO LD 250 FLS. (CÓDIGO 1794), 115 GR 64 X 88(CÓDIGO 1796), 115 GR 66 X 96 CM BRANCO LD, 250 FLS(CÓDIGO 1797) 115 GR. 89 X 117 CM BRANCO LD 250 FLS(CÓDIGO 1798), 150 GR 66 X 96 CM BRANCO, LD 250 FLS(CÓDIGO 1800) E 150 GR 89 X 117 CM BRANCO LD 250 FLS(CÓDIGO 1801);
- PAPEL COUCHE IMPORTADO NEVIA GLOSS APP 150 BRANCO LD 250 FLS. (CODIGO 1802), 150 GR 89 X 117 CI IA BRANCO LD 250 FLS. (CÓDIGO 1803), 170 GR 66 X 96 CM BRANCO LD 125 FLS. (CÓDIGO 1810), 170 GR 66 X 96 CM BRANCO LD 125 FLS. (CÓDIGO 1811), 115 GR 66 X 96 CM BRANCO (CODIGO 1838) E 90 GR 66 X 96 CM BR (CÓDIGO 1840);

- PAPEL COUCHE R4 CHORUS GLOSS BURGO BRANCO LD 090 GR 66 X 96 CM 500 FLS. (código 2060), 090 GR 89 X 117 CM 250 FLS. (CÓDIGO 2061), 115 GR 66 X 96 CM 250 (CÓDIGO 2062), 115 GR 89 X 117 CM 250 FLS. (CÓDIGO 2063), 150 GR. 66 X 96 CM (CÓDIGO 2064), 89 X 117 CM 125 FLS. (CÓDIGO 2065), 250 GR 66 X 96 CM 125 FLS. (CÓDIGO 2066) e 250 GR 89 X 117 CM 100 FLS. (CÓDIGO 2067);
- PAPEL COUCHE IMPORTADO NEVIA MATT APP 170 GR 89 X 117 CM BRANCO LD 125 FLS (CÓDIGO 2074) E GLOSS(CÓDIGO 2075);
- PAPEL OFF SET EXTRA PR1NT APP BRANCO LD 500 FLS 75 GR 66 X 96 CM (CÓDIGO 2291), 75 GR 89 X 117 CM(CÓDIGO 2292) E 87 X 114 CM (CÓDIGO 2293);
- PAPEL COUCHE GOLDEN COIN GLOSS 250 GR 66 X 96 CM BRANCO LD 100 FLS. (CÓDIGO 2437) E 89 X 117 CM(CÓDIGO 2438);
- PAPEL CARTÃO TRIPLEX SINACARD BOARD 250 BRANCO LD 100 FLS. (CÓDIGO 2439) E 300 GR 66 X 96 BRANCO (CÓDIGO 2440);
- PAPEL COUCHE NEVIA GLOSS APP 250 GR 66 X 96 CM BRANCO LD 100 FLS. (CÓDIGO 2483), 76 X 112 CM 100 FLS. (CÓDIGO 2484), 89 X 117 CM (CÓDIGO 2485), 115 GR 66 X 88 CM 250 FLS. (CÓDIGO 2565), 115 GR 76 X 112 CM 250 FLS. (CÓDIGO 2784) E 66 X 88 CM 250 FLS. (CÓDIGO 2785);
- CARTÃO TRIPLEX SINACARD BOARD 250 GR 77 X 113 CM BRANCO LDA 100 FLS (CÓDIGO 2596), 300 GR 77 X 113 CM (CÓDIGO 259 f), 350 GR 66 X 96 CM (CÓDIGO 2598) E 350 GR 77 X 113 CM (CÓDIGO 2599);
- PAPEL COUCHE IMPORTADO NEO STAR GLOSS MOORIM 115 GR 64 X 88 CM BRANCO LD 250 FLS (CÓDIGO 2788), 115 GR 66 X 96 CM (CÓDIGO 2789), 15 GR 76 X 112 CM(CÓDIGO2790) E 150 GR 64 X 88 CM (CÓDIGO 2791), 150GR 66 X 96 CM (CÓDIGO 2792), 150GR 89 X 117 CM (CÓDIGO 2793), 90 GR 64X 88 CM (CÓDIGO 2798) E 90 GR 66 X 96 CM(CÓDIGO 2799);
- PAPEL COUCHE IMPORTADO NEO STAR MATT MOORIM 115 GR 64 X 88 CM BRANCO LD 250 FLS. (CÓDIGO 2794), 150 GR 89 X 117 CM (CÓDIGO 2795) E 150 GR 66 X 96 CM (CÓDIGO 2796);
- PAPEL COUCHE IMPORTADO NEO STAR GLOSS MOORIM 170 GR 64 X 88 CM BRANCO LD 250 FLS (CÓDIGOS 2802), 170 GR 66 X 96 CM 250 FLS (CÓDIGO 2803), 170 GR 76 X 112 CM 250 FLS (CÓDIGO 2804) e 170 GR 89 X 117 CM 250 FLS. (CÓDIGO 2805);
- PAPEL CARTÃO TRIPLEX IMPORTADO SAVVBRITE 240 GR 66 X 96 CM BRANCO LD 100 FLS. (CÓDIGO 2888);
- PAPEL OFFSET IMPORTADO CHENMING 75 GR 66 X 9(CM BRANCO LD 500 FLS. (CÓDIGO 2900), 75 GR 64 X 88 CM 500 FLS (CÓDIGO 2901), 75 GR 89 X 117 500 FLS. (CÓDIGO 2902), 75 GR 87 X 114 CM 500 FLS I CÓDIGO 2903), 90

GR 66 X 96 500 FLS (CÓDIGO 2905) E 90 GR 64 X 88 CM 500 FLS. (CÓDIGO 2906);

- PAPEL COUCHE IMPORTADO NEO STAR GLOSS MOØRIM 115 GR 89 X 117 CM BRANCO LD 250 FLS (CÓDIGO 2912), 150 GR 76 X 112 CM 250 FLS (CÓDIGO 2913), 66 X 96 CM 100 FLS. (CÓDIGO 2968) E 300 G R 66 X96 CM 100 FLS(CÓDIGO 2970);
- PAPEL OFF SET NANPING 75 GR 66 X 96 CM BRANCO LD 500 FLS (CÓDIGO 2914), 75 GR 89 X 117 CM 250 FLS (CÓDIGO 2915) E 75 GR 66 X 96 CM BRANCO LD 500 FLS (CÓDIGO 2916);
- PAPEL COUCHE IMPORTADO NEO STAR MATT MOORIM 90 GR 64 X 88 CM BRANCO LD 250 FLS (CÓDIGO 2966), 90 GR 66 X 96 OM (CÓDIGO 2967), 170 GR 66 X 96 CM(CÓDIGO 2972), 115 GR 66 X 96 CM (CÓDIGO 3169), 170 GR 64 X 88 CM (CÓDIGO 3306) E 115 GR 76 X 112 CM (CC DIGO 3307);
- PAPEL COUCHE IMPORTADO SNOW EAGLE GLOSS 90 GR 66 X 88 CM BRANCO LD 500 FLS (CÓDIGO 3030) e 90 GR 89 X 117 CM (CÓDIGO 3171);
- PAPEL CARTÃO TRIPLEX NINGBO STAR 300 GR 66 X 90 CM BRANCO LD 100 FLS. (CÓDIGO 3149) E 250 GR 66 X 96 CM (CÓDIGO 3150);
- PAPEL COUCHE R4 CHORUS MATTE BURGO BRANCO LD 90 GR 89 X 117 CM 250 FLS (CÓDIGO 2084), 150 GR 66 X 96 CM 250 FLS. (CÓDIGO 2085), 150 GR 89 X 117 CM 250 FLS(CÓDIGO 2086), 90 GR 66 X 96 CM 500 FLS (CÓDIGO 2087), 115 GR 66 X 96 CM 250 FLS (CÓDIGO 2088) E 115 G I 89 X 117 CM 250 FLS (CÓDIGO 2089) (do item IV.1.2.6).

Em Recurso Voluntário a Contribuinte argumentou que a quantidade de Notas Fiscais de Entrada e Saída indicadas pela Fiscalização não conferem quando comparadas àquelas constantes dos livros fiscais da empresa, trazendo aos autos os documentos de fls. 10.467 a 12.291, que considera imprescindíveis para comprovação da destinação questionada e vinculação com as importações, resultando no cumprimento das condições legais para a imunidade.

Os documentos apresentados se referem a Declarações de Importação sobre as operações ocorridas a partir de 2009, Notas Fiscais de Entrada, SINTEGRA-ICMS, Invoices, Extratos de movimentação bancária para comprovar as transferências dos numerários, Contratos de Câmbios, Notas Fiscais de Venda no período 2009 a 2012 e documentos comprobatórios do Registro Especial e RECOPI (Registros de Controle das Operações com Papel Imune).

Considerando que a Fiscalização concluiu pela inidoneidade dos registros de inventário de 2009 e 2012, além da insuficiência das vendas apuradas através das Notas Fiscais Eletrônicas constantes do SPED e, diante da documentação apresentada, através da **Resolução nº 3402-002.209**, inicialmente o julgamento do recurso foi convertido em diligência para as seguintes providências pela Unidade Preparadora:

- a) Analisar os documentos comprobatórios apresentados com as peças de Impugnação e Recurso Voluntário, em especial quanto à totalidade das respectivas Notas Fiscais e demais documentos de fls. 10.467 a 12.291;
- b) Intimar a Contribuinte para prestar esclarecimentos e documentos adicionais que se fizerem necessários para comprovar a efetividade das operações apontadas como inidôneas, relacionadas à destinação do papel imune, atentando aos termos considerados pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao Recurso Especial nº 1.148.444/MG e, com isso, possibilitando o cumprimento das condições e requisitos constitucionais para o reconhecimento da imunidade tributária;
- c) Elaborar Relatório Conclusivo sobre a apuração e resultado da diligência;
- d) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

2.10. Após, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

Realizada a diligência, foi apresentado pela Unidade Preparadora o Relatório de fls. 19.481 a 19.505, no qual foram realizadas as seguintes análises: **(i)** a efetividade das vendas a clientes posteriormente declarados inidôneos, com efeitos retroativos; e **(ii)** a retirada da glosa de 209,20 toneladas de papéis imunes na formação do estoque da Recorrente.

Com relação à efetividade das vendas a clientes posteriormente declarados inidôneos, com efeitos retroativos, vejamos o que concluiu a Unidade Preparadora:

Ressalvada tal limitação, relata-se a seguir o que a presente diligência apurou em relação à mencionada documentação:

➤ Às fls. 16171/16300 (130 folhas): **documentos referentes a perícia e decisão judiciais havidas no âmbito do processo judicial 1018565-11.2015.8.26.0053** (11ª Vara de Fazenda Pública-TJ/SP), tratando de Auto de Infração de ICMS AIIM nº 4.006.587-0, relativo a vendas de papel imune à empresa ARRIETH Editora e Comércio de Livros Ltda., no período de 21/09/2010 a 17/06/2011:

- A ARRIETH contratava empresa de transporte para a retirada das mercadorias na sede da PORTELA.
- Conforme planilha feita pela perícia, extratos bancários confirmariam o crédito na conta bancária da PORTELA para a maior parte das NF, e para aquelas sem entradas na conta bancária, os recebimentos dos pagamentos teriam sido em dinheiro, conforme declarações da própria PORTELA.
- Pedidos de compra eram gerados para cada NF e orientavam também o registro de movimentação de estoques.
- A emissão das NF de saída somente ocorria após o prévio pagamento pela ARRIETH.

■ Segundo o perito, conforme os autos judiciais, a empresa ARRIETH praticou simulação de existência de estabelecimento e/ou empresa, ilicitude esta caracterizada pela realização de cadastramento junto aos Órgãos Públicos com fornecimento de endereço inapropriado para a atividade comercial e de dados de pessoas para composição do quadro societário, que não puderam ser localizadas.

■ Consta demonstrativo de NF de Saída, com datas, valores, ICMS devido e folhas dos autos com demais documentos correspondentes (fl. 16211/16220).

■ Constam extratos bancários do Itaú, mas sem clara e individualizada vinculação entre créditos bancários e NF emitidas nas vendas (fls. 16221/16271).

■ **Acórdão que deu provimento ao Recurso, com Embargos de Declaração rejeitados, reconheceu a boa-fé da PORTELA por entender que restou demonstrada a veracidade das operações mercantis.**

➤ Às fls. 16757/16816 (60 folhas): **documentos referentes a perícia contábil havida no âmbito do processo judicial 1047600-16.2015.8.26.0053** (5ª Vara de Fazenda Pública-TJ/SP), tratando de Auto de Infração de ICMS AIIM nº 4.007.472-9, relativo a vendas de papel imune à empresa GDAX Comércio de Papéis e Editora Ltda., antiga NAZATTO Editora e Comércio de Livros, no período de março a maio de 2010:

■ **O perito judicial atesta que as operações estão formalmente regulares no que tange à documentação comercial e contábil, indicando que:**

- “Analisando os registros fiscais e contábeis da Requerente apurou-se que as Notas Fiscais objeto da autuação foram registradas nos Livros Fiscais e Contábeis, sendo que as vendas foram pagas pela empresa Nazatto à Requerente, conforme comprovado nos extratos bancários juntados em fls. 54/72 destes autos, demonstrado na planilha juntada como Anexo 02 deste Laudo.”

- “O Fisco Paulista realizou diligências no endereço da empresa Nazatto em 18 de março de 2011, localizado na Rua Correia, nº 70, São João Clímaco, SP, constando que, nesta oportunidade, a empresa Nazatto não estava estabelecida de fato no local, em vista que, no endereço funciona um escritório de contabilidade de nome “União Contábil”.”

- “As mercadorias foram retiradas pela empresa Nazatto, conforme se verifica dos canhotos das Notas Fiscais juntados em fls. 558/567 destes autos. Porém, não há nas Notas Fiscais emitidas pela Requerente os dados do veículo que retirou as mercadorias.” À fl. 16811, o perito esclarece que nos canhotos das notas fiscais consta a data da retirada da mercadoria, mas a assinatura é ilegível.

■ Consta demonstrativo de entradas e saídas de mercadorias da Portela, no período de março a maio de 2010, indicando notas fiscais, valores, fornecedor/cliente e livro/página (nas saídas). Tal demonstrativo foi elaborado a partir dos registros nos Livros de Registro de Entradas e de Registro de Saídas de Mercadorias

■ Os extratos bancários que, nos autos judiciais, teriam demonstrado os efetivos pagamentos das compras, pela NAZATTO, não foram juntados. Há planilha descrevendo tais recebimentos pela Portela. A Procuradoria da Fazenda Estadual, por sua vez, registra, em seu pedido de esclarecimentos à perícia, que as

vinculações das NF aos créditos bancários foram feitas a mão, nos extratos bancários apresentados.

■ Em consulta ao sítio do TJ/SP, o histórico do processo judicial indica que:

- Em 05/03/2020 foi julgada procedente em parte a ação, nos seguintes termos: Isto posto, JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE a ação, nos termos do art. 487, I, do CPC, apenas para condenar a ré a providenciar o recálculo da multa punitiva incidentes sobre os AIIM descritos na inicial para que não supere o valor do tributo devido. Diante da sucumbência mínima da ré, arcará a autora integralmente com o pagamento do valor das custas, despesas processuais e honorários, que fixo em 5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 85, § 3º, III e §4º, III do CPC. P.I.C.

- Tal julgamento, portanto, **nega a pretensão da PORTELA no sentido de anular o Auto de Infração no tocante à apuração da diferença de ICMS devido, em virtude da desconsideração do regime de imunidade para os papéis vendidos à NAZATTO, ou seja, ao contrário da ideia genérica da contribuinte à fl. 18433, os documentos até aqui apresentados para esta ação judicial apontam para a não comprovação da efetividade das operações com a NAZATTO e que foram objeto do Auto de Infração acima indicado.**

- Em 16/06/20 foi negado provimento a Embargos de Declaração opostos pela Portela contra a sentença proferida

➤ Às fls. 16817/16831 (15 folhas) – **Acórdão e extratos relativos ao processo judicial 1024976-70.2015.8.26.0053** (1ª Vara de Fazenda Pública-TJ/SP), tratando de Auto de Infração de ICMS AIIM nº 4.005.623 (fl. 16829), relativo a vendas de papel imune, em julho de 2010, à empresa GDAX Comércio de Papéis e Editora Ltda., antiga NAZATTO Editora e Comércio de Livros:

■ Há indicação de que a compradora não estava em atividade na época das operações (fls. 16818/16820)

■ Em Recurso Especial, o Voto nº 19.232 aponta que **as operações questionadas restaram comprovadas: “além das notas fiscais expedidas pela empresa Portela Distribuidora de Papéis e Suprimentos Ltda., os documentos de fls. 35/37, os comprovantes bancários de recebimento dos valores exarados nas notas fiscais, cópia do livro de saídas (fls. 397/426), além dos canhotos apontando data, motorista e placa do carro de retiradas das mercadorias (fls. 544/581), indicam a efetiva realização das operações entre as empresas.”**

■ Há indicação de que o trânsito em julgado foi no sentido da anulação da autuação fiscal.

➤ Às fls. 18084/18119 (36 folhas): **Laudo Pericial e Sentença relativos ao processo digital judicial 1001133-71.2018.8.26.0053** (7ª Vara de Fazenda Pública-TJ/SP), tratando de Auto de Infração de ICMS AIIM nº 4.015.895, relativo a vendas à empresa Editora TRIAS Ltda., no período de junho a outubro de 2011:

■ inatividade da TRIAS à época das alegadas operações de vendas

■ a Portela não comprovou procedimentos de formalização de pedidos com a TRIAS (emails, correspondências, autorizações de faturamento etc.). Os pedidos

eram feitos por telefone à Portela e não havia registro documental, a não ser os pedidos emitidos pela própria vendedora.

■ pagamentos das vendas eram feitos, em sua maior parte, em dinheiro ou por terceiras pessoas que também pagaram para outras editoras, também tidas como inidôneas.

■ coincidência entre pessoas receptoras das mercadorias destinadas a TRIAS e a outros compradores.

■ muito próximas médias de pagamentos para as compradoras Arrieth, Trias e no período pós-Trias

■ os recebimentos registrados no Livro Diário não ocorriam de forma individualizada, impedindo de confirmar os registros contábeis.

■ as vendas somente ocorriam depois de confirmados os recebimentos, diferentemente de outros clientes, para os quais eram emitidas duplicatas com prazos para pagamentos.

■ não se pôde confirmar que as retiradas de mercadorias foram realmente pela TRIAS, seja pela não apresentação de alguns canhotos, seja por não constar o nome legível dos signatários, seja por indisponibilidade de acesso, pela perita, a documentos que pudessem identificar as pessoas, tais como eventuais contratações do entregador ou o Livro de Registro de Empregados

■ o cadastro oficial da TRIAS estava ativo para operações comerciais com a Portela, com autorizações para tais vendas obtidas junto ao sistema RECOPI, conforme indicativos no campo DADOS ADICIONAIS das notas fiscais

■ não foram observados cancelamentos de autorização de vendas de papel imune

■ foram cumpridas as obrigações acessórias pela Portela.

■ a partir do controle de estoques da Portela, verificou-se que havia estoque dos papéis imunes no período de emissão das notas fiscais questionadas.

■ as mercadorias descritas nas notas fiscais de vendas foram baixadas do estoque da Portela

■ demonstrativo de vendas mensais a TRIAS, no período de junho a outubro de 2011, apurando-se ainda sua participação percentual em relação ao valor global de vendas no mesmo mês

■ segundo a perita, foram efetuados todos os registros contábeis e fiscais pela Portela para a comercialização de “papel imune”, no período especificado.

■ haver notas fiscais de venda e o respectivo registro no Livro Registro de Saídas de Mercadorias, da Portela.

■ **Sentença judicial julgou improcedente o pedido da PORTELA e foi mantida após embargos e recurso.** (sem destaques no texto original)

Cumprir observar que, não obstante as constatações acima reproduzidas, o i. Auditor Fiscal concluiu que, *“a despeito do cumprimento formal de algumas obrigações comerciais e tributárias (talvez limitadas ao âmbito da tributação pelo ICMS), **destacam-se a inatividade das empresas compradoras, os pagamentos antecipados e efetuados por terceiras pessoas e as***

alegações de que uma parte dos pagamentos das compras eram recebidos em dinheiro (dificultando o rastreamento do fluxo financeiro), de modo a prejudicar a demonstração da efetividade das operações comerciais alegadas e a consequente manutenção, pela Justiça Estadual, das autuações fiscais relativas ao ICMS, independentemente da boa-fé da Portela por ocasião das operações comerciais analisadas.

Com isso, entendeu a Unidade Preparadora que *“as operações de venda de papel imune às empresas consideradas inidôneas não se configuram como devidamente comprovadas, tornando cabível sua descon sideração e a correspondente autuação fiscal objeto deste processo em virtude da não comprovação da destinação constitucional do papel importado sob o regime da imunidade.”*

Com a devida *vênia*, ao contrário da conclusão indicada pela Autoridade Fiscal, entendo que está comprovado nos autos a efetividade de algumas operações.

Com relação às empresas adquirentes indicadas pela Fiscalização, cumpre observar que assim constou no Relatório Fiscal que sustentou o auto de infração:

37 As informações sobre o Registro Especial para operar com papel imune de cada comprador/destinatário de papel imune vendido pela PORTELA foram obtidas em consultas no sítio na rede mundial de computadores da RFB e confirmado no sítio de busca em Diários Oficiais da União (DOU)²¹. A inidoneidade de inscrição na Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo também foi consultada nesse sítio de busca, só que no Diário Oficial do Estado de São Paulo (DOSP) e confirmada no sítio da rede mundial de computadores do Sintegra (Doc. 7.5)

38 Nessa pesquisa constatamos que seis destinatários de notas fiscais eletrônicas de vendas de papel idênticos aos importados (mesmos códigos) emitidas pela PORTELA tiveram suas inscrições estaduais declarada nulas ou inaptas pela Sefaz/SP, conforme mostrado na tabela abaixo (Doc. 7.5).

CNPJ Destinatário	Informações sobre a Inidoneidade da Inscrição Estadual
07.495.519/0001-37	INAPTO DESDE 25/08/2005 - SINTEGRA
11.345.203/0001-36	Inatividade desde 16/03/2011 - DOSP 03/05/2013
10.796.401/0001-53	Inscrição estadual declarada nula pela SEFAZ/SP, efeitos desde 05/05/2009 - DOSP 14/12/2011
10.589.686/0001-51	Inscrição estadual declarada nula pela SEFAZ/SP, efeitos desde 24/01/2009 - DOU 14/12/2011
13.555.999/0001-87	Inscrição est. nula, a partir 27/04/2011 - DOSP 16/08/2012
47.434.105/0001-12	.Inatividade a partir de 04/07/2011 - DOSP 23/11/2011

Fonte: DOSP (Doc.).

O ilustre julgador *a quo* assim considerou com relação às empresas adquirentes declaradas inaptas:

As inscrições estaduais desses estabelecimentos foram declaradas nulas ou inaptas pela Sefaz/SP em virtude de:

- OIRA IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA - CNPJ 07.495.519/0001-37;
- VIACOR GRAFICA E EDITORA LTDA-EPP – CNPJ 11.345.203/0001-36; e
- JOB COMUNICACAO, GRAFICA E EDITORA LTDA, CNPJ: 47.434.105/0001-12

Esses estabelecimentos tiveram suas inscrições estaduais declaradas inaptas pela Sefaz/SP em razão de constatação de não localização dos contribuintes, com efeitos desde 25/08/2005, 16/03/2011 e 04/07/2011, respectivamente, conforme publicações na página 15, caderno 1 do DOSP de 07/09/2013, na página 60, caderno 1 do DOSP de 03/05/2013.

- NAZATTO EDITORA E COMERCIO DE LIVROS LTDA - CNPJ 10.796.401/0001- 53;
- ARRIETH EDITORA E COMERCIO DE LIVROS LTDA - CNPJ 10.589.686/0001-51; e
- EDITORA TRIAS LTDA - CNPJ 13.555.999/0001-87.

As inscrições estaduais desses estabelecimentos foram declaradas nulas pela Sefaz/SP, em razão de **constatação de simulação da existência do estabelecimento** ou empresa, com efeitos desde 05/05/2009, 24/01/2009 e 27/04/2011, conforme publicações na página 60, caderno 1 do DOSP de 03/05/2013 e na página 31, caderno 1 do DOSP de 16/08/2012, respectivamente.

Tais nulidades ou inaptidões das inscrições estaduais dos estabelecimentos, acarretaram a glosa de vendas para eles realizadas no período abrangido pelos efeitos da nulidade ou inaptidão, em especial pelo motivo que as causou, simulação de existência do estabelecimento ou empresa e não localização do contribuinte, por que tornam as vendas realizadas para tais estabelecimentos inidôneas ou não comprovadas.

○ A QUESTÃO DA INIDONEIDADE RETROATIVA

Às folhas 9.754 do processo digital, o impugnante alega que:

Houve comprovada boa-fé deste CONTRIBUINTE, pois possui os pagamentos recebidos das empresas, SINTEGRA e RECOPI.

O IMPUGNANTE utilizou todos os meios possíveis e disponíveis para cientificar-se da IDONEIDADE destas empresas à época das operações realizadas.

A primeira vista a linha de argumentação empreendida chega a ser sedutora. Contudo, não resiste a uma análise mais acurada.

O que deve ser destacado é o **motivo** desses estabelecimentos serem considerados nulos pela Sefaz/SP: A CONSTATAÇÃO DE SIMULAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO ESTABELECIMENTO OU EMPRESA.

Não significa que o estabelecimento deixou de existir, que foi fechado – o que mais se coadunaria com a linha de argumentação apresentada pelo impugnante -.

De fato, o estabelecimento nunca existiu. Não passou de uma simulação.

Portanto, as vendas praticadas pelo impugnante também são uma simulação e sendo assim devem ser desconsideradas.

Não obstante a conclusão da DRJ, entendo que, diante da comprovação da efetividade das operações e, considerando que tais inatividades foram tornadas públicas após as respectivas operações, entendo que deve prevalecer a boa-fé da empresa fornecedora.

Destaco que há entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, proferido em julgamento ao **REsp 1148444/MG**, sob a sistemática de recurso repetitivo, de que o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação.

Vejamos a Ementa do v. Acórdão:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; REsp 246.134/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; REsp 556.850/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; REsp 176.270/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; REsp 196.581/MG, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e REsp 89.706/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998).

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (norma aplicável, in casu, ao alienante).

3. *In casu*, o Tribunal de origem consignou que: "(...)os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f.

35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163,

182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes." 4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS.

5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos ex tunc, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN.

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp n. 1.148.444/MG, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 14/4/2010, DJe de 27/4/2010.)

No r. voto condutor, o Eminentíssimo Ministro Luiz Fux assim fundamentou sua conclusão:

Nada obstante, a jurisprudência das Turmas de Direito Público é no sentido de que o comerciante que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido, posteriormente declarada inidônea, é considerado terceiro de boa-fé, o que autoriza o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, desde que demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada (em observância ao disposto no artigo 136, do CTN), sendo certo que o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação.

No mesmo diapasão, confirmam-se as ementas dos seguintes julgados desta Corte:

(...)

A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual *"salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato"*.

In casu, o Tribunal de origem consignou que:

"(...)os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a

matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes."

Consequentemente, uma vez caracterizada a boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), revela-se legítimo o aproveitamento dos créditos de ICMS.

Através do **Tema Repetitivo 272** foi fixada a seguinte tese:

O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação.

Com isso, foi editada a **SÚMULA 509 do STJ** com a seguinte redação:

DIREITO TRIBUTÁRIO - ICMS

É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda. (SÚMULA 509, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/03/2014, DJe 31/03/2014)

Em que pese a **Súmula 509** versar sobre a higidez do aproveitamento de crédito de ICMS, há que ser considerada como uma referência na análise do presente caso, uma vez que a acusação versa exatamente sobre suposta má-fé na realização de venda das mercadorias à adquirentes posteriormente declarados inaptos.

Considera-se que o ato que declara a inidoneidade possui natureza declaratória, e não constitutiva, seus efeitos só se concretizam a partir da publicação no Diário Oficial.

Outrossim, como ocorreu no caso referente ao REsp 1148444/MG, no presente caso igualmente há comprovantes de pagamento realizados pelas empresas cujas Inscrições Estaduais foram posteriormente declaradas inidôneas, atestando a veracidade das respectivas operações de compra e venda.

A Contribuinte apresentou nos autos as planilhas de fls. 19.455, contendo as Notas Fiscais objeto da autuação, com identificação da localização nestes autos, bem como o CNPJ do estabelecimento destinatário, a data do aceite pelo estabelecimento destinatário, o número da folha onde consta o aceite do destinatário e o número da folha onde consta o extrato bancário referente à nota fiscal.

Para as Notas Fiscais que não possuíam extratos de pagamentos, foram apresentados os extratos de fls. 19.441 a 19.454.

Igualmente foi apresentada planilha contendo a relação das Notas Fiscais objeto da autuação e a correspondente linha em que estão localizados os lançamentos no ECD.

Vejamos as operações atuadas pela Fiscalização, cuja efetividade está comprovada neste processo:

ADQUIRENTE: ARRIETH EDITORA E COMÉRCIO DE LIVROS LTDA (CNPJ: 10.589.686/0001-51):

- **Período das Notas Fiscais: 21/09/2010 a 27/12/2010**
- **Data da publicação da inaptidão: 14/12/2011**
- **Relação das Notas Fiscais com comprovantes de pagamentos identificados pela Recorrente às fls. 19.455:**

Número da nota	Número da folha do processo	Número da folha do processo - aceite do destinatário	Número da folha onde consta o extrato bancário de pagamento
5991	16032		15420
6067	16035		15420
6393	16041		15427
6988	16058		15423
7210	16063		15424
8190	16089	16001	15434
8337	16090	16002	15434
8389	16091	16001	15434
8390	16092		15434
8392	16093		15434
8440	16096		15434
8537	16097		15434
8542	16099		15434
8610	16100	16003	15434

ADQUIRENTE: JOB COMUNICAÇÃO, GRÁFICA E EDITORA LTDA (CNPJ: 47.434.105/0001-12):

- **Período das Notas Fiscais: 01/09/2010 a 17/11/2010**
- **Data da publicação da inaptidão: 23/11/2011**
- **Relação das Notas Fiscais com comprovantes de pagamentos identificados pela Recorrente às fls. 19.455:**

Número da nota	Número da folha do processo	Número da folha do processo - aceite do destinatário	Número da folha onde consta o extrato bancário de pagamento
2855	16317		16306
3043	16318		16306
4127	16319		16307
4239	16320		16307
6733	16321		16308

ADQUIRENTE: NAZATTO EDITORA E COMERCIO DE LIVROS LTDA (CNPJ: 10.796.401/0001-53):

- **Período das Notas Fiscais: 08/03/2010 a 30/07/2010**
- **Data da publicação da inaptidão: 14/12/2011**
- **Relação das Notas Fiscais com comprovantes de pagamentos identificados pela Recorrente às fls. 19.455:**

Número da nota	Número da folha do processo	Número da folha do processo - aceite do destinatário	Número da folha onde consta o extrato bancário de pagamento
114905	16536	16486	16343
114906	16537	16486	16343
114907	16538	16486	16343
114940	16539	16486	16343
115062	16540	16486	16343
114965	16541	16486	16343
115289	16542	16487	16344
115681	16543	16487	16345
115679	16544	16487	16345
115731	16545	16488	16345
115784	16546	16488	16346
115854	16547	16488	16346
115853	16548	16487	16346
115852	16549	16487	16346
115851	16550	16487	16346
116088	16551	16488	16346
116087	16552	16489	16346
116045	16553	16488	16346
116057	16554	16488	16346
116162	16555	16489	16347

116164	16556	16489	16347
118346	16557		
117680	16558		
116288	16559	16489	
116084	16560	16488	16346
117024	16561	16489	16350
117039	16562	16490	16350
117040	16563	16490	16350
117200	16564	16490	16351
117201	16565	16490	16351
117202	16566	16490	16351
117220	16567		16351
117303	16568	16491	16351
117354	16569	16491	16351
117355	16570	16491	16351
117356	16571	16491	16351
117357	16572	16491	16351
117358	16573	16491	16351
117472	16574	16492	16352
117531	16575	16492	16352
117583	16576	16492	16352
117597	16577	16492	16352
117598	16578	16492	16352
117678	16579	16492	16352
117765	16580	16493	16352
117861	16581	16493	16353
117862	16582	16493	16353
117863	16583	16493	16353
118005	16584	16493	16354
118130	16585	16494	16354
118217	16586	16494	16354
118476	16587	16494	16356
118533	16588	16494	16356
118534	16589	16494	16356
118696	16590	16495	16356
119078	16591	16495	16357
119189	16592	16495	16358
2	16593		Anexo como Doc. 02
107	16595		Anexo como Doc. 02
134	16598		Anexo como Doc. 02
135	16599		Anexo como Doc. 02
213	16600		Anexo como Doc. 02
249	16601		Anexo como Doc. 02
315	16602		Anexo como Doc. 02
426	16603		Anexo como Doc. 02

502	16606		Anexo como Doc. 02
503	16607		Anexo como Doc. 02
504	16608		Anexo como Doc. 02
560	16610		Anexo como Doc. 02
674	16612		Anexo como Doc. 02
681	16614		Anexo como Doc. 02
683	16616		Anexo como Doc. 02
698	16618		Anexo como Doc. 02
799	16620		Anexo como Doc. 02
824	16621		Anexo como Doc. 02
860	16623		Anexo como Doc. 02
861	16624		Anexo como Doc. 02
909	16625		Anexo como Doc. 02
913	16626		Anexo como Doc. 02
914	16627		Anexo como Doc. 02
927	16628		Anexo como Doc. 02

ADQUIRENTE: EDITORA TRIAS LTDA (CNPJ: 13.555.999/0001-87):

➤ **Período das Notas Fiscais: 20/06/2011 a 25/10/2011**

➤ **Data da publicação da inaptidão: 16/08/2012**

Relação das Notas Fiscais com comprovantes de pagamentos identificados pela Recorrente às fls. 19.455:

Número da nota	Número da folha do processo	Número da folha do processo - aceite do destinatário	Número da folha onde consta o extrato bancário de pagamento
17073	17716	17502	17138
17075	17717	17503	17138
17089	17718	17504	17138
17151	17719	17505	
17179	17720	17506	17138
17180	17721	17506	17138
17181	17722	17506	17138
17182	17723	17506	17138
17185	17724	17507	17138
17187	17725	17507	17138
17192	17726	17508	
17212	17727	17510	17138
17221	17728	17511	17138
17286	17729	17512	17139
17287	17730	17512	17139
17330	17731	17513	17139
17334	17732		

17345	17733	17519	17139
17356	17734	17520	17139
17367	17735	17521	17139
17368	17736	17521	17139
17369	17737	17522	17139
17379	17738	17523	
17380	17739	17523	
17406	17740	17524	17139
17414	17741		17139
17430	17742		17139
17453	17743	17525	17139
17487	17744	17526	17139
17490	17745	17527	17139
17538	17746	17528	17139
17539	17747	17528	17139
17540	17748	17528	17139
17582	17749	17529	
17583	17750	17529	17140
17590	17751	17530	
17621	17752	17531	
17750	17753	17532	17142
17753	17754	17533	17140
17755	17755	17533	17140
17756	17756	17533	17140
17780	17757	17534	17142
17790	17758	17535	
17821	17759	17536	
17829	17760	17537	17142
17868	17761	17538	17142
17870	17762	17538	17142
17902	17763	17539	17142
17910	17764	17540	17142
17933	17765	17541	
17935	17766	17541	
17965	17767	17542	17142
18010	17768	17549	17142
18012	17769	17549	17142
18015	17770	17550	17142
18018	17771	17551	
18046	17772	17552	17142
18076	17773	17553	
18093	17774	17554	17143
18094	17775	17554	
18102	17776	17555	17143
18103	17777	17555	17143

18109	17778	17556	
18110	17779		
18124	17780	17557	17143
18126	17781	17557	17143
18143	17782	17558	17143
18160	17783	17554	17143
18165	17784	17555	17143
18201	17785	17566	17143
18247	17786	17567	17143
18284	17787	17568	17143
18355	17788	17569	17143
18395	17789	17570	
18478	17790	17571	17144
18504	17791	17572	17144
18522	17792		17144
18575	17793	17574	17144
18581	17794	17575	17144
18583	17795	17575	17144
18645	17796	17576	
18756	17797	17577	
18814	17798	17578	
18897	17799	17579	17146
18993	17800	17580	
19000	17801	17581	17146
19019	17802	17582	17146
19020	17803	17582	17146
19021	17804	17582	
19025	17805	17601	17146
19029	17806	17602	17146
19030	17807	17602	17146
19069	17808	17603	
19072	17809	17604	17146
19076	17810	17605	17146
19077	17811	17605	
19100	17812	17606	17146
19140	17813	17607	
19142	17814	17607	
19198	17815	17608	

ADQUIRENTE: VIACOR GRÁFICA E EDITORA LTDA-EPP (CNPJ: 11.345.203/0001-36):

➤ **Período das Notas Fiscais: 04/12/2012 a 20/06/2012**

➤ **Data da publicação da inaptidão: 03/05/2013**

➤ **Relação das Notas Fiscais com comprovantes de pagamentos identificados pela Recorrente às fls. 19.455:**

Número da nota	Número da folha do processo	Número da folha do processo - aceite do destinatário	Número da folha onde consta o extrato bancário de pagamento
40398	18320		18203
40391	18321		18203
40513	18322		18204
40322	18323		18203
39380	18324		
39345	18325		
39273	18326		18201
39094	18327		18195
39093	18328		18195
39024	18329		
39010	18330		
38934	18331		
38780	18332		18198
38778	18333		18198
38738	18334		18197
38737	18335		18197
38736	18336		18197
38617	18337		18197
38480	18338		18196
38479	18339		18196
38395	18340		
38365	18342		18196
38308	18343		18196
38141	18344		
37546	18346		
37542	18347		
37509	18348		18193
37343	18349		
36977	18350		
36969	18351		
36636	18352		
36398	18354		
35379	18355		
35317	18356		18186
35287	18357		
35118	18358		18184
35060	18359		
34717	18360		18183

34615	18361		
34519	18362		
34359	18363		
34029	18364		
33912	18366		18179
33671	18367		
33407	18368		18177
33215	18369		
32855	18370		
32314	18371		18174
32050	18372		
31744	18373		18170
31666	18374		
31570	18375		
31189	18376		
31045	18377		
30848	18378		
30539	18379		
29846	18380		
29674	18381		
29673	18382		
29082	18383		
28885	18384		18157
28557	18385		18156
28051	18386		18155
27605	18387		18154
37395	18388		
26805	18389		
26686	18390		
26683	18391		
23619	18392		
23588	18393		
20700	18394		
19923	18396		
19922	18397		
19568	18398		18143
19421	18399		
19420	18400		
18644	18401		
18312	18402		
17669	18403		
17038	18405		18136
17006	18406		
17005	18407		
15286	18408		18132

15285	18409		18130
15284	18410		18130
15246	18411		18129
15079	18412		18128
15078	18414		18128
15077	18416		18128
16983	18417		18133
22735	18418		
22737	18419		
29258	18420		
32174	18421		

Diante de tais comprovações e, adotando os mesmos critérios estabelecidos pela tese firmada no TEMA REPETITIVO 272 e SÚMULA 509 do STJ, além do fato de constar nos autos os respectivos RECOPI's (sistema que registra e controla as operações com papel imune) dos Adquirentes, entendo que cabe à Fiscalização comprovar que as operações registradas nas Notas Fiscais não ocorreram, em especial pelo fato de se tratar de acusação de simulação, que exige o dolo para sua configuração.

Neste sentido, impera destacar o v. **Acórdão nº 3301-003.975**, proferido pela 1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 28/02/2005 a 26/01/2006

DECADÊNCIA. INFRAÇÕES ADUANEIRAS. A decadência em matéria aduaneira é regida pelo art. 139 do Decreto-lei nº 37/66, que determina o prazo decadencial de 5 anos para impor penalidades, a contar da data da infração, no caso, o registro da declaração de importação.

Recurso de Ofício Negado

IMPORTAÇÃO. FRAUDE NÃO DEMONSTRADA. PENA DE PERDIMENTO INCABÍVEL.

A medida extrema de perdimento de bens somente se mostra cabível quando demonstrada cabalmente as fraudes por artifícios dolosos e documentação emitida com falsidade ideológica imputadas ao contribuinte.

ÔNUS DA PROVA. CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

É ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado.

No r. voto vencedor da Ilustre Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, foi dado provimento ao Recurso Voluntário, considerando que *“estará o contribuinte no campo da **ilicitude** se o negócio jurídico for simulado ou se houver a ocorrência do disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, ou seja, **se as condutas esconderem, modificarem ou excluïrem o fato***

jurídico-tributário”. Igualmente foi destacado que *“não basta a simples suspeita de fraude ou simulação para que o negócio jurídico realizado pelo contribuinte possa ser desconsiderado pela autoridade administrativa, é necessária a prova do intuito doloso aplicado com a finalidade de modificar as características essenciais do fato jurídico-tributário”*.

Por tais razões, devem ser afastadas do lançamento de ofício as operações cuja efetividades foram comprovadas através dos respectivos pagamentos, identificada na planilha de fls. 19.455 e colacionadas neste voto.

Com relação à retirada da glosa de 209,20 toneladas de papéis imunes na formação do estoque da Recorrente, argumenta a defesa que devem ser consideradas 27 notas fiscais de entrada relativas a aquisições no mercado interno e externo, por meio de notas fiscais físicas e eletrônicas, sendo que os produtos adquiridos deram suporte às vendas realizadas no período de 2009 a 2012.

Assim constou no Relatório de Diligência Fiscal:

Cabe observar que tal situação de insuficiência no estoque de papéis imunes decorre, também, de:

- a inidoneidade apurada nos registros de inventários de 2009 e de 2012, em virtude do seu descompasso com o estoque, seja pela insuficiência nas vendas registradas, seja pela glosa das vendas consideradas inidôneas (item anterior);
- do preceito da infungibilidade dos papéis considerados imunes, até sua destinação constitucional, não permitindo, portanto, que papéis adquiridos anteriormente sejam aproveitados para comprovar a destinação constitucional daqueles papéis importados sob o regime da imunidade, que é o objeto da auditoria fiscal que culminou com a lavratura do Auto de Infração controlado no presente processo administrativo. À fl. 10362 há uma breve explanação, pelo relator do processo na DRJ/SPO, sobre essa condição de infungibilidade e sobre seus efeitos no controle de estoque para fins de comprovação do uso constitucional dos papéis considerados imunes. A contribuinte discorda da aplicabilidade de tal preceito, o que deverá ser objeto da devida avaliação pelos julgadores que atuam no contencioso tributário;
- inconsistências nas informações prestadas pela própria Portela em algumas das suas DIF-Papel Imune, sobre as quais a contribuinte não tem mais o direito de retificar para se eximir de responsabilidade por infrações, posto que perdeu tal espontaneidade em virtude do início da fiscalização.

Em relação às DIF-Papel Imune, segue relato das inconsistências detectadas pela fiscalização aduaneira e também o posterior reconhecimento pela própria contribuinte:

☐ DAS IRREGULARIDADES APURADAS

Em relação a esse documento, a fiscalização apurou as seguintes irregularidades quanto à empresa PORTELA:

- ♦ nas DIF-Papel Imune dos 3º e 4º trimestres/2009 e do 1º semestre 2010 entregue pela empresa PORTELA **foram omitidas** as entradas e vendas dos papéis imune importado e/ou existência estoques desses papéis;
- ♦ nas DIF-Papel imune semestrais do período de julho/2010 a dezembro/2012 **não consta** registro de nenhuma entrada e nem saída de papel;
- ♦ nas DIF-Papel do 2º semestre/2010 e do 2º semestre/2012 foram informados o indicador de movimentação Estabelecimento com movimentação de notas fiscais. A assinalação apenas desse indicador significa que a **PORTELA teria tido apenas movimentação de notas fiscais eletrônicas**, referentes a papel imune, livros, jornais e periódicos no semestre base da DIF-Papel Imune.
- ♦ Nas DIF-Papel Imune referentes ao período de janeiro/2011 a junho/2012 não informou nem mesmo o indicador de movimento

Segundo informações do sítio da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, o estabelecimento fiscalizado é **totalmente obrigado à emissão de nota fiscal eletrônica (NF-e), a partir de 01/07/2010, e à entrega da Escrituração Fiscal Digital - EFD, a partir de 01/10/2012.**

Foram esses registros de notas fiscais eletrônicas no SPED que permitiram o exame da destinação do papel imune importado a partir de julho de 2010, uma vez que a empresa não apresentou documentos hábeis para tal.

Para as DIF-Papel imune, a Recorrente reconhece que, por lapso, incorreu em erros nas informações prestadas ao fisco em virtude de preenchimento incorreto dos documentos. Portanto, não se trata de má-fé ou intuito de omitir operações com papel imune por parte da Recorrente.

Com efeito, as DIF-Papel imune deverão ser desconsideradas para prevalecer a verdade material com base notas fiscais de entrada e saída das mercadorias e nos Livros de Registro de Entradas e Saídas, os quais se encontram regulares e refletem a realidade contábil e fiscal da Recorrente.

Para demonstrar a influência destes fatores na apuração da comprovação do atendimento ao regime de imunidade tributária para os papéis importados, a fiscalização aduaneira elaborou o Demonstrativo de Movimentação de Papel Imune – DMPI (fls. 9365/9636), considerando a cronologia das entradas e saídas e a consistência com as informações das DIF-Papel Imune, Notas Fiscais eletrônicas (a partir de 01/07/2010) e dos registros de inventário.

Tal demonstrativo aborda de forma separada todos os 93 códigos de produtos constantes dos estoques da Portela, no período auditado. Cada glosa nos valores é indicada e recebe a fundamentação para o ajuste.

Por sua vez, **ao trazer documentos para subsidiar a presente diligência, antes mesmo de ser intimada, a Portela apresentou o estudo intitulado Memorando RNC, numerado como doc. 27 e juntado ao processo às fls. 11498/12291. Tal documento objetivou trazer a análise por empresa de consultoria contratada pela Portela, em contraponto às apurações da fiscalização aduaneira.**

Às fls. 11507 e 11515/11517 pode se verificar a apuração trazida pelo Memorando RNC em relação à alegada desconsideração de 27 NF de Entrada, que importariam em um aumento no estoque de papéis imunes em 209,2 ton. Seguem as imagens:

Com base nas respostas dos quesitos anteriores, analisando-se o Auto de Infração consubstanciado no Processo Administrativo nº 11131.721635/2013-06, pode-se afirmar que a Auditoria-Fiscal levou em consideração as Notas Fiscais de Entrada registradas pela empresa Portela Distribuidora de Papéis e Suprimentos Ltda. (CNPJ 05.688.532/0001-30) para o período de 2009 a 2012?	Conforme demonstrado na seção de "Resultado dos procedimentos realizados", subseção "Notas Fiscais de Entrada", deste memorando é possível identificar que a fiscalização deixou de considerar 27 notas fiscais de entrada, compreendendo: 8 Notas Fiscais (CFOP: 1102 - compra no mercado interno) que totalizam 42,38 TON's; 10 Notas Fiscais (CFOP: 1202 - devolução de mercadoria) que totalizam 5,39 TON's; 8 Notas Fiscais (CFOP: 3102 - compra no mercado externo) no período de setembro de 2009 a maio de 2010, que totalizam 161,43 TON's. Desta forma, é possível concluir que não foram consideradas as entradas de notas fiscais que somam 209,20 TON's, implicando na glosa de 209,20 TON's sob a alegação de falta de estoque.
--	---

Notas Fiscais de Entrada										Resultado dos procedimentos realizados	
A fiscalização deixou de considerar 27 notas fiscais de entrada, dentre elas, notas fiscais de compra de mercadoria no mercado interno e externo.											
Entradas por CFOP - 1/3											
CFOP	Origem	Nº Nota Fiscal	Valor	Data Nota	Quant. (TON's)	Portela	Resultado				Referência
1102	Compra no mercado	03.888.008/0002-05	14082	NFE	19/08/2011	12,73	NF Entrada 001	12,91	12,91	0,00	NF Entrada 001
		03.888.008/0002-05	14082	NFE	19/08/2011	12,73	NF Entrada 002	12,73	12,73	0,00	NF Entrada 002
		03.252.428/0001-10	43019	NFE	09/02/2012	2,53	NF Entrada 005	2,53	2,53	0,00	NF Entrada 005
		03.252.428/0001-10	43020	NFE	09/02/2012	2,53	NF Entrada 006	2,53	2,53	0,00	NF Entrada 006
		03.888.008/0002-05	16087	NFE	22/06/2012	2,91	NF Entrada 007	2,91	2,91	0,00	NF Entrada 007
		03.888.008/0002-05	22841	NFE	27/11/2012	4,20	NF Entrada 008	4,20	4,20	0,00	NF Entrada 008
						42,38		42,38			
1202	Devolução de venda de mercadoria	00.587.491/0001-08	2231	NFE	24/09/2010	0,03	NF Entrada 009	0,03	0,03	0,00	NF Entrada 009
		01.203.556/0001-83	18329	NFE	25/11/2010	0,14	NF Entrada 010	0,14	0,14	0,00	NF Entrada 010
		05.738.250/0001-47	3672	NFE	15/12/2010	0,09	NF Entrada 011	0,09	0,09	0,00	NF Entrada 011
		62.630.777/0001-97	1899	NFE	17/12/2010	0,45	NF Entrada 012	0,45	0,45	0,00	NF Entrada 012
		62.829.510/0001-23	8733	NFE	14/01/2011	0,27	NF Entrada 013	0,27	0,27	0,00	NF Entrada 013
		68.425.628/0001-72	12096	NFE	19/03/2011	2,10	NF Entrada 014	2,10	2,10	0,00	NF Entrada 014
		05.953.553/0001-82	30377	NFE	09/04/2012	1,08	NF Entrada 015	1,08	1,08	0,00	NF Entrada 015
		06.342.429/0001-32	24965	NFE	23/05/2012	0,71	NF Entrada 016	0,71	0,71	0,00	NF Entrada 016
		04.941.638/0001-88	260	NFE	19/07/2012	0,41	NF Entrada 017	0,41	0,41	0,00	NF Entrada 017
		62.630.777/0001-97	3584	NFE	29/10/2012	0,13	NF Entrada 018	0,13	0,13	0,00	NF Entrada 018
						5,39		5,39			
3102	Compra no mercado externo para comércio.	081146952-9	105480	NFF	14/09/2009	4,31	NF Entrada 019	4,31	4,31	0,00	NF Entrada 019
		081157651-6	105481	NFF	25/09/2009	11,45	NF Entrada 020	11,45	11,45	0,00	NF Entrada 020
		081187573-0	105482	NFF	25/09/2009	31,36	NF Entrada 021	31,36	31,36	0,00	NF Entrada 021
		081187590-9	105500	NFF	25/09/2009	5,62	NF Entrada 022	5,62	5,62	0,00	NF Entrada 022
		0811469430-2	105524	NFF	09/11/2009	43,66	NF Entrada 023	43,66	43,66	0,00	NF Entrada 023
		102041858-3	112204	NFF	22/01/2010	25,82	NF Entrada 024	25,82	25,82	0,00	NF Entrada 024
		102029000-0	113730	NFF	25/02/2010	10,77	NF Entrada 025	10,77	10,77	0,00	NF Entrada 025
		102034855-1	118217	NFF	25/02/2010	39,39	NF Entrada 026	39,39	39,39	0,00	NF Entrada 026
		101128472-9	996	NFE	23/07/2010	123,04	NF Entrada 027	123,04	123,04	0,00	NF Entrada 027
		101471661-1	2927	NFE	01/08/2010	41,44	NF Entrada 028	41,44	41,44	0,00	NF Entrada 028
		101471584-6	2926	NFE	01/08/2010	112,74	NF Entrada 029	112,74	112,73	(0,01)	NF Entrada 029

Notas Fiscais de Entrada										Resultado dos procedimentos realizados	
A fiscalização deixou de considerar 27 notas fiscais de entrada, dentre elas, notas fiscais de compra de mercadoria no mercado interno e externo.											
Entradas por CFOP - 2/3											
CFOP	Origem	Nº Nota Fiscal	Valor	Data Nota	Quant. (TON's)	Portela	Resultado				Referência
3102 (cont.)		101503369-4	3301	NFE	10/09/2010	26,39	26,39	(0,00)	NF Entrada 030		
		101504193-4	6329	NFE	08/11/2010	46,48	46,53	0,05	NF Entrada 031		
		102033448-9	6834	NFE	18/11/2010	83,17	83,14	(0,03)	NF Entrada 032		
		102172718-2	8233	NFE	09/12/2010	62,43	62,43	0,00	NF Entrada 033		
		110009882-0	9243	NFE	05/01/2011	62,11	62,12	0,01	NF Entrada 034		
		110009884-6	9236	NFE	05/01/2011	19,88	19,88	(0,00)	NF Entrada 035		
		110009865-4	9236	NFE	05/01/2011	60,87	60,87	0,00	NF Entrada 036		
		110009886-2	9242	NF	05/01/2011	16,55	16,55	(0,00)	NF Entrada 037		
		110118001-9	10606	NFE	03/02/2011	19,75	19,75	(0,00)	NF Entrada 038		
		110302159-3	11373	NFE	21/02/2011	81,45	81,49	0,01	NF Entrada 039		
		110584625-5	13188	NFE	30/03/2011	60,24	60,25	0,01	NF Entrada 040		
		110813191-5	14913	NFE	06/05/2011	100,23	100,22	(0,01)	NF Entrada 041		
		110863595-6	15206	NFE	12/05/2011	54,69	54,69	0,00	NF Entrada 042		
		111734722-4	20991	NFE	14/09/2011	33,54	33,54	0,00	NF Entrada 043		
		111741261-1	21016	NFE	15/09/2011	52,18	51,82	(0,36)	NF Entrada 044		
		NF Cancelada	21055	NFE	15/09/2011	16,10	-	(16,10)			
		111756138-2	21273	NFE	20/09/2011	66,89	66,89	0,01	NF Entrada 045		
		11179258-6	21454	NFE	23/09/2011	46,24	46,25	0,01	NF Entrada 046		
		112003827-0	23038	NFE	25/10/2011	52,39	51,64	(0,75)	NF Entrada 047		
		112127345-0	24076	NFE	11/11/2011	21,20	21,20	(0,00)	NF Entrada 048		
		112161077-5	24234	NFE	17/11/2011	50,09	50,09	0,00	NF Entrada 049		
		112162058-4	24324	NFE	18/11/2011	90,49	90,47	(0,02)	NF Entrada 050		
		112210808-9	24644	NFE	23/11/2011	47,93	47,93	(0,00)	NF Entrada 051		
		112214301-1	24609	NFE	23/11/2011	47,93	47,93	(0,00)	NF Entrada 052		
		112364681-5	25762	NFE	14/12/2011	93,30	93,31	0,01	NF Entrada 053		
		112210631-4	26223	NFE	23/12/2011	82,09	82,06	(0,03)	NF Entrada 054		
		112447389-2	26336	NFE	28/12/2011	89,75	89,76	0,01	NF Entrada 055		
		112450705-3	26358	NFE	28/12/2011	35,71	35,71	(0,00)	NF Entrada 056		
		12025010-7	26238	NFE	14/02/2012	30,12	30,12	0,00	NF Entrada 057		

Notas Fiscais de Entrada										Resultado dos procedimentos realizados	
A fiscalização deixou de considerar 27 notas fiscais de entrada, dentre elas, notas fiscais de compra de mercadoria no mercado interno e externo.											
Entradas por CFOP - 3/3											
CFOP	Origem	Nº Nota Fiscal	Valor	Data Nota	Quant. (TON's)	Portela	Resultado				Referência
3102 (cont.)		120059561-2	31954	NFE	21/05/2012	51,84	51,83	(0,01)	NF Entrada 058		
		120054084-5	32312	NFE	28/05/2012	45,71	45,22	(0,49)	NF Entrada 059		
		120057742-9	32367	NFE	28/05/2012	20,72	20,74	0,02	NF Entrada 060		
		120091734-9	32591	NFE	04/06/2012	32,01	31,89	(0,12)	NF Entrada 061		
		121845710-6	38025	NFE	09/10/2012	147,20	147,20	0,00	NF Entrada 062		
		122184679-7	39895	NFE	23/11/2012	140,17	140,16	(0,01)	NF Entrada 063		
		122389728-0	41126	NFE	21/12/2012	120,32	120,33	0,01	NF Entrada 064		
						2.385,38	2.446,86	161,43			
						2.385,38	2.594,57	209,20			

Legenda:
 NFF - Nota Fiscal Fatura - Eletrônica
 NFE - Nota Fiscal Eletrônica
 NFM - Nota Fiscal Manual

Cabe observar que as 8 NF de compras no mercado interno não podem ser consideradas para comprovar o fluxo de mercadorias importadas, independentemente do momento de sua aquisição, em virtude do preceito da infungibilidade, ou seja, não podem ser misturadas nestas análises de estoque, pois não são fungíveis entre si. Tal restrição, como já foi dito acima, não está no escopo desta diligência e é objeto de questionamento pela

contribuinte, a ser analisado pelo Carf, na retomada da apreciação deste processo.

Quanto às 10 NF de Entrada relativas a devolução de mercadorias vendidas, de fato não há registros no DMPI sobre devoluções, revelando que a apuração do estoque não considerou tais movimentações. Além disso, a saída original das mercadorias foi sempre posterior a 01/07/2010, de modo a assegurar o controle de estoques via SPED. Ressalva-se apenas que nem todas as 10 NF adotaram a CFOP 1202, havendo variações para os CFOP 5201 e 5202, que também se referem a devoluções, de modo que tal erro não se torna relevante. Por fim, às fls. 11685/12291 a contribuinte juntou cópias das mencionadas NF e todas constam do Livro de Registro de Entradas. Assim, tais devoluções deverão ser consideradas como comprovadas para fins de ajuste das glosas promovidas pela fiscalização e no correspondente Auto de Infração.

Quanto às 08 NF de Entrada relativas a importações, não devem ser computadas para comprovar o fluxo dos papéis importados a partir de 01/07/2010, pois não permitem o adequado controle, seja porque as DIF-Papel Imune dos 2 trimestres finais de 2009 e do 1º semestre de 2010 não consignavam tais entradas, seja porque os documentos fiscais da Portela ainda não estavam no âmbito do Sped.

Quanto à alegada 27ª entrada a ser considerada, pelo demonstrativo acima seria a NF de Entrada da Portela nº 21055, que, conforme registro no DMPI, não foi registrada no Livro Registro de Entradas mas foi considerada para a formação do estoque de papéis imunes, de modo que não cabe qualquer ajuste.

Assim, quanto a esse ponto de defesa em relação a ajustar o estoque pela inclusão das 27 NF de Entrada indicadas, apenas será cabível em relação às 10 NF que trataram de devoluções de mercadorias, totalizando 5,39 ton.

E quanto aos demais aspectos deste tópico da defesa do contribuinte que afetam a apuração das movimentações que podem comprovar a destinação constitucional dos papéis imunes – os efeitos das inconsistências nos inventários e nas DIF-Papel Imune e a aplicação do princípio da infungibilidade dos papéis imunes – não estão no escopo da presente diligência, mas sim no âmbito da atividade de julgamento do contencioso administrativo, ora sob a responsabilidade do Carf. (sem destaque no texto original)

Com relação ao critério da infungibilidade, assim concluiu o ilustre julgador *a quo*:

- O PRECEITO DA INFUNGIBILIDADE DO PAPEL IMPORTADO COM IMUNIDADE

O propósito das regras de obrigações acessórias, aplicáveis ao caso aqui em análise, é o de propiciar a perfeita identificação do percurso do papel importado com imunidade no mercado brasileiro, de modo a indicar que o papel imune importado atendeu a condição que lhe é prevista no artigo 150, inciso VI, alínea d), da Constituição Federal.

Sob esse prisma, o papel imune importado deve ser tratado como BEM INFUNGÍVEL, que não pode ser substituído, sob o ônus de se desatender a condição resolutive.

Aquele que importa papel com imunidade não possui o direito subjetivo (facultas agenda) de substituí-lo por outro – ainda que na mesma qualidade e quantidade – , porque esse papel imune ingressou no mercado interno sob a condição resolutive de atender a finalidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea d), da Constituição Federal. Se ocorre a fungibilidade, de certo que a condição que gravava o papel importado com imunidade foi desatendida.

Por isso, é de suma importância para o importador informar a destinação detalhada dos registros segregados de papel imune e a alegação de que se possuía produtos em seu estoque adquiridos no mercado nacional não é admitida por contrariar o preceito da infungibilidade do papel imune importado.

Assim, o papel imune importado não pode ser substituído por outro adquirido no mercado interno.

Cumprido observar que a operação com papel imune é restrita a empresas detentoras do Registro Especial de Estabelecimento conferido pela Receita Federal e de registro estadual (RECOPI), do qual também decorre a obrigação de apontamento prévio das operações no sistema.

Por sua vez, é a destinação que define a imunidade.

O ilustre julgador *a quo* considerou a infungibilidade em razão da aplicação do artigo 1º. § 7º do Decreto 6.842/2009, que assim dispõe:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero, até 30 de abril de 2012 ou até que a produção nacional atenda a oitenta por cento do consumo interno, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de:

I - papel destinado à impressão de jornais;

§ 7º Devem ser registradas, de forma segregada, e ter o saldo controlado durante todo o período: (Incluído pelo Decreto nº 7.293, de 2010)

I - as aquisições dos papéis referidos no inciso II do caput das aquisições dos demais papéis; (Incluído pelo Decreto nº 7.293, de 2010)

II - as vendas de papéis e jornais destinados à impressão de jornais ou periódicos das vendas não destinadas a esses fins. (Incluído pelo Decreto nº 7.293, de 2010)

Entendo que o legislador não condiciona expressamente o benefício à vinculação física entre a mercadoria importada e a vendida no mercado interno para o fim determinado.

Ademais, a suficiência do estoque composto tanto de produtos importados, quanto de produtos adquiridos no mercado interno foi esclarecido pela Fiscalização.

Impera destacar que o Código Civil, em consonância com o Regulamento Aduaneiro e Diplomas Legais acima já citados, igualmente prevê tal possibilidade de substituição de bens de natureza fungível através do artigo 645, o qual prevê que **“O depósito de coisas fungíveis, em que o depositário se obrigue a restituir objetos do mesmo gênero, qualidade e quantidade, regular-se-á pelo disposto acerca do mútuo”**.

Entendo que deve ser afastado o critério da infungibilidade adotado pela DRJ de origem, porquanto não há impedimento legal para a substituição.

Portanto, devem ser afastadas do auto de infração as 8 Notas Fiscais não consideradas em razão do preceito da infungibilidade, bem como as 10 Notas Fiscais que trataram de devoluções de mercadorias.

Com relação à incidência da multa proporcional ao valor aduaneiro, como observou o ilustre julgador *a quo*, o peso declarado das mercadorias na Adição 002 já evidencia a inexatidão das quantidades e unidades declaradas e a informações da *Commercial Invoice* instrutiva da Declaração de Importação corroboram essa inexatidão das informações declaradas. A *invoice* n° W28333 da COPAP instrutiva dessa Declaração de Importação discrimina os papéis declarados na adição 002 da forma mostrada no quadro abaixo:

Descrição da Invoice	Descrição da DI	Qtde. Invoice (ton.)	Qtde. DI (ton.)	PUCV (US\$) Invoice	PUCV (US\$) DI
C2S COUCHE PAPER HAINAM 170 GSM GLOSS 66X96 CM	PAPEL COUCHE REVESTIDO DE CAULIM EM AMBAS AS FACES, COM MENOS DE 10% EM PESO DO CONTEUDO TOTAL DE FIBRAS OBTIDAS POR PROCESSO MECANICO OU QUIMICO, UTILIZADO PARA IMPRESSAO DE REVISTAS E LIVROS, EM FOLHAS, TIPO C2S GLOSS, 170 GSM, TAMANHO/LARGURA 66X96 CM	12,28	12.000	1.050,00	1,05
C2S COUCHE PAPER HAINAM 230 GSM GLOSS 66X96 CM	PAPEL COUCHE REVESTIDO DE CAULIM EM AMBAS AS FACES, COM MENOS DE 10% EM PESO DO CONTEUDO TOTAL DE FIBRAS OBTIDAS POR PROCESSO MECANICO OU QUIMICO, UTILIZADO PARA IMPRESSAO DE REVISTAS E LIVROS, EM FOLHAS, TIPO C2S GLOSS, 230 GSM, TAMANHO/LARGURA 66X96 CM	5,83	6.000	1.050,00	1,05
C2S COUCHE PAPER HAINAM 250 GSM GLOSS 66X96 CM	PAPEL COUCHE REVESTIDO DE CAULIM EM AMBAS AS FACES, COM MENOS DE 10% EM PESO DO CONTEUDO TOTAL DE FIBRAS OBTIDAS POR PROCESSO MECANICO OU QUIMICO, UTILIZADO PARA IMPRESSAO DE REVISTAS E LIVROS, EM FOLHAS, TIPO C2S GLOSS, 250 GSM, TAMANHO/LARGURA 66X96 CM	12,04	12.000	1.050,00	1,05
C2S COUCHE PAPER HAINAM	PAPEL COUCHE REVESTIDO DE CAULIM EM AMBAS AS FACES, COM MENOS DE 10% EM PESO DO CONTEUDO	6,65	8.000	1.050,00	1,05

Com isso, foram declaradas quantidades mil vezes superior à efetivamente importadas com o preço unitário mil vezes inferior para que fosse mantido o mesmo valor total da invoice. Em um item dessa adição foi inserta descrição do papel também inexata. E ainda, a adição 001 dessa Declaração de Importação também instruída pela invoice W28333 traz as mesmas descrições, quantidades, unidades e preços unitários da invoice.

Portanto, está correta a incidência do artigo 636 do Regulamento Aduaneiro, que assim previa por ocasião dos fatos geradores:

Art. 636. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria (Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, art. 84):

I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou

II - quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

Cumpra esclarecer que tal multa tem natureza aduaneira, devendo ser considerada a responsabilidade objetiva, na forma prevista pelo Decreto-Lei nº 37/66, que assim dispõe:

Art. 94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

§ 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.

§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Neste ponto, deve ser mantida a aplicação da multa em referência.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, o que faço para: **(i)** afastar as preliminares invocadas; **(ii)** afastar do auto de infração as operações cujas efetividades foram comprovadas através dos respectivos pagamentos identificados na planilha de fls. 19.455; **(iii)** afastar do auto de infração as 8 (oito) Notas Fiscais não consideradas em razão do preceito da infungibilidade, bem como as 10 (dez) Notas Fiscais que trataram de devoluções de mercadorias; e **(iv)** manter a multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos