



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10976.720049/2018-46
ACÓRDÃO	3102-003.174 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	NUTRIMIX INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

REGIME DE SUSPENSÃO. REQUISITOS.

No regime de suspensão do IPI de que trata o caput do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem só podem sair do estabelecimento do produtor com suspensão do imposto quando remetido ao adquirente que, preponderantemente, dedique-se à elaboração de produtos ali determinados. O adquirente deverá declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos no citado diploma legal.

SUSPENSÃO. DESTINAÇÃO DO PRODUTO. DESCUMPRIMENTO. RESPONSABILIDADE.

Se a suspensão estiver condicionada à destinação do produto e a este for dado destino diverso do previsto, estará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se a suspensão não existisse.

VENDA COM SUSPENSÃO. ENVIO POR CONTA E ORDEM DO ADQUIRENTE. DESVIO DE DESTINAÇÃO. ATOS FRAUDULENTOS. CONLUIO. RESPONSABILIDADES.

A venda fraudulenta com suspensão, por conta e ordem do adquirente, para a suposta realização de industrialização em estabelecimento de terceiro(destinatária), ensejará a responsabilização do vendedor, do adquirente e da destinatária dos produtos, quando restar evidenciado a prática de atos fraudulentos perpetrados em conluio.

MULTA QUALIFICADA.

O limite para a qualificação da multa prevista no art. 42, da Lei nº 9.430/1996 é de 100%, nos termos do Tema nº 863, do STF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em votar da seguinte forma: i) Quanto ao recurso de ofício, por voto de qualidade, para dar provimento, de forma a reverter o afastamento das responsabilidades solidárias promovidas pelo Acórdão Recorrido. Vencidos os conselheiros Joana Maria de Oliveira Guimarães, Wilson Antônio de Souza Corrêa e Sabrina Coutinho Barbosa que negavam provimento; e ii) Quanto aos recursos voluntários: a) por unanimidade, para conhecer dos recursos e, no mérito, dar parcial provimento aos Recursos Voluntários a fim limitar os montantes a serem cobrados dos responsáveis solidários aos valores discriminados por responsável no Termo de Verificação Fiscal e para reduzir o percentual da multa de ofício para 100%, nos termos do Tema 863, do STF; b) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário da responsável solidária INPA (Smurfit). Vencidos os conselheiros Joana Maria de Oliveira Guimarães, Wilson Antônio de Souza Corrêa e Sabrina Coutinho Barbosa que davam provimento ao recurso dessa empresa.

Sala de Sessões, em 10 de dezembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luís Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Wilson Antonio de Souza Correa, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 11-64.098, proferido pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife/DRJREC, que por unanimidade de votos julgou improcedente a Impugnação ao Auto de Infração.

Por bem retratar os fatos, reproduzo o relatório do voto da Primeira Instância.

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado auto de infração no qual é cobrado o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), relativamente aos fatos geradores no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2017, para exigência dos créditos tributários a seguir:

(...)

Do Termo de Verificação Fiscal 2. Por meio do Termo de Verificação obtém-se o contexto e escopo da autuação em tela:

2.1. O contribuinte tem como objeto social¹, além do comércio atacadista, atividades industriais de beneficiamento, fracionamento e acondicionamento de produtos não tributados (NT) ou de alíquota 0.

2.2. A autoridade fiscal relata ter constatado, da análise da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e das Notas Fiscais Eletrônicas (NFe), que certas mercadorias, notadamente embalagens, adquiridas pela Nutrimix ao abrigo da suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, haviam sido entregues, pelas empresas fornecedoras, em estabelecimentos diversos do fiscalizado, no caso²: WR Indústria e Comércio de Embalagens Ltda, localizada em Barbacena, e Somapel Ltda – EPP, de Belo Horizonte.

2.3. O mencionado dispositivo prevê que só podem ser adquiridos com suspensão as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que efetivamente serão utilizados no processo de industrialização dos produtos classificados nos capítulos e posições ali previstos, não se aplicando a suspensão para as mercadorias que serão objeto de revenda.

De acordo com a enfocada norma, o destinatário deverá industrializar os produtos em seu próprio estabelecimento, não bastando que o estabelecimento seja simplesmente equiparado a industrial.

2.4. Conforme diligência efetuada no estabelecimento fiscalizado, não foi constatada nenhuma atividade de industrialização nesse local, tendo sido observada apenas uma máquina desativada e a existência de sacas de gêneros alimentícios acima de 20 kg. Não foram presenciados materiais de embalagem.

2.5. Análises efetuadas³ pela autoridade fiscal constatou que o percentual de industrialização da Nutrimix, para o anos-calendários de 2015-2016 foram de, respectivamente, 7,24% e 4,22%.

2.6. Conclui a autoridade fiscal que:

(i) Se houve industrialização no estabelecimento em 2015 e 2016, este volume não o qualificaria a receber material de embalagem com suspensão do imposto nos anos seguintes, por afronta direta ao art. 29, caput e § 2º da Lei nº 10.637, de 2002. No entanto, tais recebimentos ocorreram, instrumentalizados por declarações de conteúdo falso;

(ii) A destinação dos materiais de embalagem adquiridos com suspensão, tendo em vista a não preponderância da industrialização entre as atividades do contribuinte, não poderia ser outra senão a sua comercialização pura e simples, para outros estabelecimentos, notadamente atacadistas de materiais de embalagens, sem que houvesse o lançamento do imposto na Nota Fiscal.

(iii) Que a suspensão do imposto está subordinada a uma condição resolutiva:

uma vez descumprida, torna-se o imposto imediatamente exigível, como se a suspensão nunca tivesse ocorrido.

2.7. Desta forma, havendo sido constatado que o contribuinte em epígrafe não era preponderantemente industrial, e portanto deu destino diverso às embalagens adquiridas com suspensão, impõe-se o lançamento de ofício do IPI sobre as vendas destes materiais pelos fabricantes, sendo o estabelecimento fiscalizado, à vista do art. 42, §2º do RIPI de 2010, o responsável a priori pelo adimplemento da obrigação tributária.

Dos adquirentes finais 2.8. No que se refere aos “adquirentes finais”, a autoridade fiscal consignou, inicialmente que a empresa WR Indústria e Comércio de Embalagens Ltda tinha como objeto social “o comércio atacadista e varejista de embalagens, importação, empacotamento em geral, e representação comercial por conta de terceiros”, o qual foi ampliado, significativamente, em

setembro de 2016, sem, contudo, incluir a industrialização dos produtos indicados no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002.

2.9. O atuante sintetizou as operações da seguinte forma: o fornecedor emitia uma nota fiscal de venda para a Nutrimix, com a observação para que os materiais fossem entregues no estabelecimento da WR, em Barbacena, e, na maior parte das vezes, o fabricante emitia uma nota de acompanhamento das mercadorias, sob os CFOPs 5924, 5923 ou 6923, no mesmo valor, para a WR. Em seguida, a Nutrimix emitia uma nota fiscal de venda para a WR, muitas vezes no mesmo dia, em valor ligeiramente acima do valor da sua aquisição, porém não o bastante para superar o valor do IPI, se este tivesse sido destacado.

2.10. Após, segue a autoridade fiscal demonstrando, com exemplos reais, as operações que seguiram o indicado roteiro em relação aos fornecedores: INPA Ind. de Embalagens Santana S/A, EXPK Indústria e Comércio de Embalagens Ltda, Fibrasa S/A, Guanapack Indústria de Embalagens Plásticas Ltda, Soft Film Indústria e Comércio de Plásticos Ltda, Valfilm MG Ind. de Embalagens Ltda e VDP Indústria de Embalagens Ltda.

2.11. Assim, considerou a referida autoridade que a WR Indústria e Comércio de Embalagens Ltda, agiu em conluio com a Nutrimix Indústria e Comércio de Alimentos Ltda e seus fornecedores, com o objetivo de adquirir materiais de embalagem para revenda sem o devido destaque do Imposto sobre Produtos Industrializados, tendo pleno conhecimento desta situação. Tal fato permitiu-lhe enquadrá-la no art. 124, inc. I, do Código Tributário Nacional, ficando a WR Indústria e Comércio de Embalagens Ltda responsável solidária pelo IPI que deixou de ser recolhido em função das mercadorias remetidas diretamente ao seu estabelecimento.

2.12. Quanto à Somapel Ltda EPP, foi também verificado o recebimento, diretamente dos fabricantes, embalagens com suspensão indevida do imposto. A referida sociedade não realiza operações de industrialização, e seguramente deu saída, sem recolhimento do imposto, de material adquirido indevidamente com suspensão do IPI, já que uma de suas atividades principais, segundo seu contrato social, é o comércio atacadista e varejista de papéis, embalagens e descartáveis.

2.13. De acordo com o atuante, as operações de aquisição seguiam geralmente o seguinte caminho: o fornecedor industrial emitia uma nota fiscal de venda para a Nutrimix, com a observação para que os materiais fossem entregues no estabelecimento da Somapel, em Belo Horizonte, e o fabricante emitia uma nota de acompanhamento das mercadorias, sob os CFOPs 5924 ou 6923, no mesmo valor, para a Somapel. Em seguida, a Nutrimix emitia, na maior parte das vezes, uma nota fiscal de venda para a Somapel, em valor ligeiramente acima da sua aquisição, porém não o bastante para superar o valor do IPI, se este tivesse sido destacado.

2.14. De maneira similar, foram analisadas individualizadamente algumas operações realizadas com a Nutrimix, tendo como fornecedores as mesmas pessoas jurídicas indicadas em relação à WR Indústria e Comércio de Embalagens Ltda, o que conduziu a autoridade fiscal responsabilizá-la, com fulcro no já mencionado art. 124, inc. I, do CTN.

Das indústrias fornecedoras 2.15. Relativamente à responsabilização das indústrias fornecedoras, a autoridade fiscal faz menção à Solução de Consulta nº 426 – SRRF08/Disit, para externar que, à primeira vista, a enfocada orientação parece indicar que bastaria declaração expressa de que o fornecedor atenderia a todos os requisitos da preponderância, bem como à condição de destinação das matérias-primas, produtos intermediárias e material de embalagem adquiridos com suspensão do IPI, para que os fabricantes se beneficiassem do regime previsto no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002. Aduz, todavia, que a ementa deixa claro que o fornecedor de insumos não estaria imune a sanções caso houvesse colusão entre este e o destinatário.

2.16. Baseado nisto, o Auditor-Fiscal considerou comprovado o conluio, ainda que tácito, entre determinados fabricantes, a Nutrimix e os destinatários finais dos materiais de embalagem, haja vista que os primeiros enviaram diretamente os produtos finais aos comerciantes atacadistas, ferindo o disposto no caput e no §2º do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, que trata exclusivamente dos estabelecimentos industriais, sem abranger os equiparados a industrial.

2.17. Afirmou o atuante que, de modo análogo ao raciocínio desenvolvido para os destinatários finais, os produtores destes materiais de embalagem, por terem interesse comum nas vendas em que houve suspensão ilegal do imposto, são, conforme art. 124, I do Código Tributário Nacional, responsáveis solidários pelo pagamento do IPI, juntamente com a Nutrimix e os mencionados destinatários, porém, nas operações em que tiveram participação.

Novamente, apresenta alguns exemplos reais em relação a cada um dos indigitados fornecedores (produtores).

Da qualificação da multa 2.18. A exigência foi lançada com a multa qualificada de 150%, com fundamento nº art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, por ter a autoridade fiscal constatado que o contribuinte, em conluio com alguns dos seus fornecedores e clientes, procurou fraudar o Imposto sobre Produtos Industrializados, criando uma suspensão inexistente do imposto, situação contemplada pelos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que tratam, respectivamente, de fraude e conluio. Quanto às demais saídas com suspensão do IPI, para as quais não se observou o conluio, mas também indevidas, já que o estabelecimento não é preponderantemente industrial, indica a referida autoridade que o sujeito passivo incidiu também na prática da fraude, ao emitir uma declaração sabidamente falsa.

2.19. Como tais fatos também caracterizariam, em tese, os ilícitos penais previstos nº art. 1º, incisos I e II da Lei nº 8.137, de 1990, indica a autoridade atuante que será formalizada, oportunamente, Representação Fiscal para Fins Penais.

(...)

Assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

Ementa:

REGIME DE SUSPENSÃO. REQUISITOS.

No regime de suspensão do IPI de que trata o caput do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem só podem sair do estabelecimento do produtor com suspensão do imposto quando remetido ao adquirente que, preponderantemente, dedique-se à elaboração de produtos ali determinados. O adquirente deverá declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos no citado diploma legal.

SUSPENSÃO. DESTINAÇÃO DO PRODUTO. DESCUMPRIMENTO. RESPONSABILIDADE.

Se a suspensão estiver condicionada à destinação do produto e a este for dado destino diverso do previsto, estará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se a suspensão não existisse.

VENDA COM SUSPENSÃO. ENVIO POR CONTA E ORDEM DO ADQUIRENTE. DESVIO DE DESTINAÇÃO. ATOS FRAUDULENTOS. CONLUIO. RESPONSABILIDADES.

A venda fraudulenta com suspensão, por conta e ordem do adquirente, para a suposta realização de industrialização em estabelecimento de terceiro(destinatária), ensejará a responsabilização do vendedor, do adquirente e da destinatária dos produtos, quando restar evidenciado a prática de atos fraudulentos perpetrados em conluio.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2010 a 30/11/2010

Ementa:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INTERESSE COMUM. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, devendo ser excluídas da responsabilidade solidária as pessoas cujo interesse comum não restar comprovado.

FRAUDE. CONLUIO. MULTA QUALIFICADA.

A comprovação de atos fraudulentos, perpetrados em conluio entre as partes envolvidas, visando manipular fatos relacionados com a venda de produtos com suspensão do IPI, enseja a aplicação da multa qualificada determinada pelo § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, nos termos do voto do relator:

(i) Manter integralmente o crédito tributário conforme lançado.

(ii) Confirmar a imputação de responsabilidade solidária de WR Indústria e Comércio de Embalagens Ltda, Somapel Ltda – EPP e INPA Ind. de Embalagens Santana S/A.

(iii) Excluir do pólo passivo EXPK Indústria e Comércio de Embalagens Ltda, Fibrasa S/A, Guanapack Indústria de Embalagens Plásticas Ltda e Soft Film Indústria e Comércio de Plásticos Ltda.

(iv) Considerar a definitividade das responsabilizações de Valfilm MG Ind.

de Embalagens Ltda e VDP Indústria de Embalagens Ltda.

Cientifique-se o interessado, ressaltando-lhe o direito à interposição de recurso voluntário no prazo de trinta dias ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto nº 70.235, de 06 de junho de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993 e pelo art. 32 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância retificou de ofício o Acórdão acima citado, para incluir o Recurso de Ofício, e deu novo prazo para ciência da decisão de Primeira Instância, conforme o Despacho de Saneamento às e.fls. 3565 e 3566, prazo este que adoto.

Foi dada ciência do Acórdão de Primeira Instância, e apresentados Recursos Voluntários da seguinte forma, por Recorrente:

- a) NUTRIMIX - tomou ciência no dia 27/02/2020, por Edital Eletrônico, e.fl. 3267, e apresentou Recurso Voluntário no dia 24/03/2020.
- b) WR INDUSTRIA - tomou ciência no dia 29/01/2020, por Edital Eletrônico, e.fl. 3189, e apresentou Recurso Voluntário no dia 28/02/2020.
- c) SMURFIT (INPA) - tomou ciência no dia 09/09/2019, e apresentou Recurso Voluntário no dia 27/09/2019.
- d) SOMAPEL - tomou ciência no dia 27/12/2019, e apresentou Recurso Voluntário no dia 27/01/2020.
- e) GUANAPACK - tomou ciência no dia 30/07/2020, e apresentou Recurso Voluntário no dia 27/08/2020.
- f) VIDEPLAST - tomou ciência no dia 16/12/2019, e apresentou Recurso Voluntário no dia 19/12/2019.
- g) FIBRASA - tomou ciência no dia 30/07/2020, e não apresentou Recurso Voluntário.
- h) VALFILM - tomou ciência no dia 09/09/2019, e apresentou petição às e.fls. 3.019 a 3.021, alegando pagamento dos débitos apurados em auto de infração, e consequente desistência do contencioso tributário.
- i) VDP - tomou ciência no dia 16/12/2019, e apresentou petição à e.fl. 2.874, alegando pagamento dos débitos apurados em auto de infração, e consequente desistência do contencioso tributário.
- j) EXPK - tomou ciência no dia 30/07/2020, e não apresentou Recurso Voluntário.
- k) SOFT FILM - tomou ciência no dia 30/07/2020, e não apresentou Recurso Voluntário.

A Recorrente NUTRIMIX apresentou Recurso Voluntário nos seguintes termos:

- I. Nulidade do Auto de Infração - A Autoridade Tributária não poderia ter feito o lançamento por amostragem, em razão da ausência da efetiva ocorrência do fato gerador, sem considerar a totalidade das operações.
- II. Entende que, se superada a preliminar de nulidade, deve-se apurar o imposto devido reconhecendo a não cumulatividade e os créditos decorrentes da aquisição de insumos, material de embalagem e produtos intermediários.
- III. Não caberia a qualificação da multa em razão de todas as operações autuadas estarem devidamente registradas na contabilidade e não terem sido conduzidas com dolo ou fraude.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

III. DOS PEDIDOS:

Destarte, diante de todo o exposto na precedência, o Impugnante roga seja-lhe dispensado julgamento condigno com os ditames legais e morais que devem nortear a Administração Pública, para que, ao final seja mantida a anulação do auto de infração por ausência de prova da ocorrência efetiva do fato gerador ou, sucessivamente, seja concedido o direito ao creditamento do imposto, já que a operação de aquisição está sendo tributada pelo lançamento.

Requer, assim, seja julgado improcedente o lançamento fiscal.

A Recorrente **WR INDUSTRIA** apresentou Recurso Voluntário nos seguintes termos:

- I. Não atuou em conluio com a NUTRIMIX, pois não sendo contribuinte do IPI, não teria interesse algum nos fatos descritos pela Autoridade Tributária.
- II. O inciso I, do art. 124, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não é aplicável ao caso concreto, sendo a fundamentação da Autoridade Julgadora de Primeira Instância insuficiente.
- III. Agiu de boa-fé, sendo a NUTRIMIX empresa regular.
- IV. A multa qualificada é inaplicável por ausência dos requisitos ensejadores de sua imposição.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

7. DO PEDIDO

Diante de tudo que foi exposto, comprovado e demonstrado, requer seja conhecido e dado integral provimento ao presente Recurso Voluntário para que a Recorrente seja excluída do polo passivo da presente autuação e reconhecida a inexistência de responsabilidade solidária.

A título de cautela e com base no princípio da eventualidade, subsidiariamente, caso seja declarada a sua responsabilidade solidária, requer o afastamento da multa qualificada de 150%, já que em momento algum se demonstrou a prática de atos fraudulentos pela Recorrente; pelo contrário, todos os atos foram praticados às claras, exatamente dentro do permitido pela legislação vigente.

De igual forma, subsidiariamente, requer que, no caso de improcedência do presente Recurso Voluntário, seja declarada que a responsabilidade solidária da Recorrente se dá apenas com relação ao IPI lançado nas planilhas elencadas no Termo de Verificação Fiscal "Vendas INPA Entregas WR", "Vendas EXPK Entregas WR", "Vendas Fibrasa Entregas WR", "Vendas Guanapack Entregas WR", "Vendas Soft Film Entregas WR", "Vendas Valfilm Entregas WR" e "Vendas VDP Entregas WR".

A Recorrente **SMURFIT (INPA)** apresentou Recurso Voluntário nos seguintes termos:

- I. Não pode ser responsabilizada pelo fornecimento de mercadorias a seu cliente por atos cometidos após a venda.
- II. Atendeu aos requisitos do art. 29, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e possui declaração da NUTRIMIX que atende a estes mesmos requisitos, e que não lhe cabe verificar a veracidade da informação dada por seus clientes.
- III. A Autoridade Tributária não provou o dolo, fraude ou simulação, sendo inaplicável a qualificação da multa.
- IV. O IPI que seria devido pela Recorrente, no caso de se superarem os argumentos anteriores, precisa se restringir apenas as vendas listadas nas planilhas “Vendas INPA Entregas WR” e “Vendas INPA Entregas Somapel”.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

IV – DO PEDIDO

Diante de tudo que foi largamente comprovado e demonstrado, requer seja conhecido e dado integral provimento ao presente Recurso Voluntário para que a Recorrente seja excluída do polo passivo da presente autuação e reconhecida a inexistência de responsabilidade solidária.

Subsidiariamente, caso seja declarada a sua responsabilidade solidária, requer o afastamento da multa qualificada de 150%, já que em momento algum se demonstrou a prática de atos fraudulentos pela Recorrente; pelo contrário, todos os atos foram praticados às claras, exatamente dentro do permitido pela legislação vigente.

Também subsidiariamente, requer que, no caso de improcedente do presente Recurso Voluntário, seja declarada que a responsabilidade solidária da Recorrente se dá apenas com relação ao IPI lançado nas planilhas “Vendas INPA Entregas WR” e “Vendas INPA Entregas Somapel”, já que a Recorrente não esteve envolvida nas vendas dos demais fornecedores e nem nas vendas da Nutrimix aos seus clientes.

Finalmente, caso entendam V.Sas. necessário qualquer esclarecimento quanto à unicidade dos estabelecimentos da Recorrente, requer-se a realização de diligência, pelo que desde logo protesta para demonstrar a verdade dos fatos pelos meios em direito admitidos, com juntada de novos documentos que eventualmente se façam necessários, em observância ao princípio da verdade material.

A Recorrente **SOMAPEL** apresentou Recurso Voluntário nos seguintes termos:

- I. Requer que a sua responsabilidade seja limitada ao valor de R\$ 162.442,53, que seria o correspondente ao crédito de IPI lançado, como sendo a sua participação nas transações imputadas, conforme relatado em termo de verificação fiscal deste processo.
- II. Possui declarações da NUTRIMIX de que cumpre os requisitos da suspensão, e que não possui interesse comum com a NUTRIMIX nestas operações.

- III. Adquiriu produtos da NUTRIMIX que teriam sido fornecidos pelas empresas GUANAPAC e SMURFIT, mas a GUANAPAC foi excluída do polo passivo da autuação pela decisão de Primeira Instância, de forma que restou crédito apenas em relação aos produtos da SMURFIT, no valor de R\$ 22.000,00.
- IV. A manutenção de sua responsabilidade solidária pela Decisão de Primeira Instância seria indevida, pois não praticou atos em conluio com as demais partes, e nem a Autoridade Tributária fez demonstração de provas de seu interesse comum.
- V. Apresenta notas fiscais onde não haveria indicação de informação de suspensão do IPI, e que isto provaria que não contribuiu para os atos imputados.
- VI. Argui que a responsabilidade somente poderia ser atribuída entre sujeitos passivos da obrigação tributária, não podendo o adquirente ser responsabilizado por atos do vendedor.
- VII. Teria agido de boa-fé.
- VIII. A multa não pode ser qualificada na ausência da demonstração de dolo.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

5. DO PEDIDO

Em vista do exposto a REQUERENTE pugna pelo conhecimento do presente Recurso Voluntário e pelo seu provimento para reformar o acórdão recorrido para determinar a exclusão de sua responsabilidade solidária e por via de consequência promover a sua exclusão do polo passivo do presente processo administrativo. Ainda que por absurda hipótese seja mantida a recorrente no polo passivo, requer que decisão explicita que a referida responsabilidade está limitada às operações em que adquiriu mercadorias da Autuada, assim como que também seja afastada a qualificação da multa, uma vez que a RECORRENTE não praticou nenhum ato com dolo, simulação ou fraude.

N. Termos.

P. Deferimento

A Recorrente **GUANAPAC** apresentou Recurso Voluntário nos seguintes termos:

- I. Manifesta-se contra o Recurso de Ofício, decorrente do afastamento de sua condição de responsável solidário.
- II. Não possui interesse comum com a NUTRIMIX, e que não há qualquer benefício para a Recorrente de vender embalagens com suspensão do IPI, ou mesmo de entregá-las, por ordem da adquirente, a terceiros.
- III. Invoca os princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade para determinar que a qualificação da multa seria inaplicável.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

Ante todo o exposto, a Guanapack requer a manutenção do v. acórdão recorrido no sentido da exclusão da responsabilidade solidária a ela indevidamente imputada em relação aos atos praticados

pelas empresas Nutrimix, WR e Somapel, ou, caso assim não entenda, a desqualificação da multa aplicada em 150% e seu cancelamento, pelas razões acima expostas.

A Recorrente **VIDEPLAST** apresentou Recurso Voluntário nos seguintes termos:

- I. Teria procedido ao pagamento do valor que lhe foi atribuído pelo Termo de Verificação Fiscal, mas que apesar da DRJ ter reconhecido a definitividade da responsabilidade da Recorrente, manteve integralmente o crédito lançado, o qual continua lhe sendo cobrado.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

02. DOS PEDIDOS:

À vista do exposto e do pagamento integral do crédito tributário de responsabilidade da VDP, pede que o presente Recurso Voluntário seja conhecido e provido para: (a) extinguir os débitos do Processo Administrativo nº 10976.720049/2018-46 que foram atribuídos à VDP por responsabilidade (IPI das competências de janeiro/2016 a abril/2017, no valor principal de R\$ 12.264,00), nos termos do art. 156, I do CTN, expurgando esses valores do lançamento; (b) determinar a exclusão da VDP do polo passivo do presente processo administrativo, já que não possui legitimidade para responder pelo restante do crédito tributário (que não lhe foi irrogado por responsabilidade); e (c) determinar à autoridade competente que desvincule a VDP do lançamento que remanesce em exigência e discussão no presente Processo Administrativo e que dê baixa em eventuais pendências lançadas em seu desfavor, pois o crédito tributário de sua responsabilidade (IPI de janeiro/2016 a abril/2017 no valor principal de R\$ 12.264,00, relativamente às operações praticadas entre a VDP e a NUTRIMIX) foi integralmente quitado, conforme comprovantes de fls. 2.889 a 2.890.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

Recurso de Ofício

O Recurso de Ofício atende aos requisitos de limite de alçada, previstos na Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, art. 1º, de forma que dele tomo conhecimento.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância afastou a responsabilidade solidária das seguintes empresas:

- a) EXPK Indústria e Comércio de Embalagens Ltda,
- b) Fibrosa S/A,
- c) Guanapack Indústria de Embalagens Plásticas Ltda e
- d) Soft Film Indústria e Comércio de Plásticos Ltda.

Trata-se de lançamento tributário, através de auto de infração, referente ao IPI, no valor total de R\$ 19.722.311,63 (dezenove milhões, setecentos e vinte e dois mil, trezentos e onze reais e sessenta e três centavos), conforme consignado à e.fl. 3, decorrente da constatação do

descumprimento do determinado no art. 29, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, pela Recorrente NUTRIMIX, e com responsabilidade solidária atribuída aos demais Recorrentes, por força da aplicação do inciso I, do art. 124, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, às saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, quando adquiridos por:

I - estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de:

a) componentes, chassis, carroçarias, partes e peças dos produtos a que se refere o art. 1º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002;

b) partes e peças destinadas a estabelecimento industrial fabricante de produto classificado no Capítulo 88 da Tipi;

c) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 13.969, de 2019) (Produção de efeito)

II - pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.

III - estabelecimentos industriais fabricantes de bens de que trata o art. 16-A da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, desde que façam jus ao crédito previsto no art. 4º da mesma Lei. (Incluído pela Lei nº 13.969, de 2019) (Produção de efeito)

§ 2º O disposto no caput e no inciso I do § 1º aplica-se ao estabelecimento industrial cuja receita bruta decorrente dos produtos ali referidos, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta total no mesmo período.

§ 3º Para fins do disposto no inciso II do § 1º, considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, tenha sido superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, após excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 4º As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente, por encomenda ou por conta e ordem do estabelecimento de que tratam o caput e o § 1º deste artigo serão desembaraçados com suspensão do IPI. (Redação dada pela Lei nº 13755, de 2018)

§ 5º A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

§ 6º Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no § 5º, deverá constar a expressão "Saída com suspensão do IPI", com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas.

§ 7º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

§ 8º (Revogado pela Lei nº 12.712, de 2012)

A Recorrente NUTRIMIX, que tem por objeto social o comércio atacadista e o desenvolvimento de atividades industriais, conforme trecho de sua sexta alteração contratual reproduzido no Termo de Verificação Fiscal, às e.fls. 22 e 23, pretendeu valer-se da suspensão do IPI na aquisição de material de embalagem destinado ao seu processo industrial.

A Autoridade Tributária ressalta que o § 2º, do art. 29, da Lei nº 10.637/2002, determina que o adquirente do material de embalagem seja industrial, não podendo se admitir a simples equiparação por Lei, o que implica que as mercadorias adquiridas por suspensão não possam ser destinadas a revenda.

Em diligência realizada no estabelecimento da Recorrente NUTRIMIX, a Autoridade Tributária fez a seguinte constatação:

No entanto, conforme diligência efetuada no estabelecimento no dia 05/11/2018, não foi constatada nenhuma atividade de industrialização nesse local, apesar do contrato social e da resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 002, em que o contribuinte dizia modificar produto adquirido de produtor rural por meio de beneficiamento, empacotamento, classificação e enfiamento, mas sem, note-se, informar as marcas comerciais afixadas nestes produtos.

Nessa visita ao estabelecimento, foi observada apenas uma máquina desativada e a existência de sacas de gêneros alimentícios acima de 20 kg. Não foram presenciados materiais de embalagem. O Sr. Ademácio de Oliveira Silva, sócio-gerente e procurador da empresa, disse, na ocasião, que ensacava atualmente feijão e milho em pacotes de 1 kg em outros estabelecimentos, os quais não soube identificar.

Por outro lado, analisando-se as entradas e saídas de materiais de embalagem, nos anos de 2016 e 2017, verifica-se que para um total de R\$ 80.750.851,30 de entradas destes produtos, de acordo com a EFD, houve um total de saídas de R\$ 110.099.934,40 dos mesmos materiais, conforme as notas fiscais eletrônicas emitidas no período. Se há alguma preponderância, há de se afirmar, então, que se trata da atividade comercial atacadista.

Procuramos, contudo, pela escrita do contribuinte, determinar-se se o contribuinte realmente exercia alguma atividade de industrialização no estabelecimento. As Escriturações Contábeis Digitais – ECD4 – dos anos-calendário de 2015 e 2016, revelaram-se imprestáveis, já que possuíam apenas três e dois lançamentos respectivamente, com Receita Bruta de apenas R\$ 0,01.

Já para 2015 e 2016 o contribuinte não entregou ECF – Escrituração Contábil Fiscal – nem Fcont – Controle Fiscal Contábil de Transição.

Restou-nos, portanto, identificar, pelos CFOP – Código Fiscal de Operação e Prestação – das EFD, com base no registro “E510 – CONSOLIDAÇÃO DOS VALORES DO IPI” a participação dos produtos industrializados em relação ao faturamento bruto total do estabelecimento, conforme quadro abaixo:

(...)

Nos anos de 2015 e 2016, apurou-se que o resultado da venda de produção própria não teria superado os 7,24%, enquanto a Lei determina que para usufruir do benefício tributário o contribuinte precisaria, no ano anterior à aquisição dos referidos bens, auferir receitas decorrentes de produtos industrializados por ela que correspondessem a pelo menos 60% da sua receita bruta.

Devido a estas constatações, a Autoridade Tributária procedeu ao lançamento do crédito do IPI relativo às aquisições de material de embalagem, estabelecendo a NUTRIMIX como sujeito passivo da obrigação principal, por descumprimentos dos requisitos legais para beneficiar-se do regime suspensivo de IPI.

A Autoridade Tributária também destaca que, para se usufruir do regime, o beneficiário precisa apresentar declaração por escrito aos seus fornecedores de que cumpre todos os requisitos previstos, e à DRF de seu domicílio uma lista os produtos industrializados que produz, nos termos do incisos I e II, do § 7º, do art. 29, da Lei nº 10.637/2002, e do §§ 1º e 3º, do art. 21, da Instrução Normativa RFB nº 948, de 15 de junho de 2009.

A NUTRIMIX, de fato, apresentou aos seus fornecedores as declarações exigidas na normativa aplicável, adicionando em algumas delas itens estranhos ao seu objeto social, como sendo produtos de sua fabricação, mais exatamente produtos classificados nas posições NCM 1902, 3920, 5607e 9403.

Assim, a Autoridade Tributária concluiu que não tendo havido industrialização na NUTRIMIX, os materiais de embalagem adquiridos foram diretamente destinados à revenda. Por último constatou-se que algumas aquisições sequer transitaram pelo estabelecimento da NUTRIMIX, tendo sido entregues diretamente pelos seus fornecedores a outros adquirentes, clientes da NUTRIMIX, notadamente a WR Indústria e a SOMAPEL.

Resumindo. A NUTRIMIX entregou a seus fornecedores (INPA, EXPK, FIBRASA, GUANAPACK e SOFTFILM), declarações de que cumpria os requisitos de elegibilidade para a suspensão do IPI, na saída dos seus estabelecimentos (fornecedores) prevista no art. 29, da Lei nº 10.637/2002, relacionando os produtos que seriam industrializados com a utilização dos materiais de embalagem adquiridos. Ato contínuo, adquiria os materiais de embalagem e determinava que estes fossem entregues diretamente às empresas WR e SOMAPEL, empresas atacadistas.

O fato de que os fornecedores emitiam notas fiscais de venda à NUTRIMIX, mas com instruções de entregas à WR e SOMAPEL, fez com que a Autoridade Tributária lhes atribuísse responsabilidade solidária, por terem triangulado a operação para entrega direta a empresas que não teriam relação com a beneficiária do regime suspensivo, contribuindo para o desvio de finalidade daquelas vendas e consequente sonegação do IPI.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância discutiu, na sua motivação para afastar a responsabilidade de parte dos fornecedores, se a obrigação destes limitava-se a exigir a referida declaração determinada na normativa de regência, e diante de uma triangulação entre a NUTRIMIX, seus fornecedores e terceiros, se estes últimos poderiam estar envolvidos em alguma atividade de industrialização por encomenda.

No entanto, o fato de que a INPA teria entregue produtos que não serviriam para a industrialização dos bens constantes da declaração entregue pela NUTRIMIX, fez com que apenas este fornecedor fosse mantido como responsável solidário, considerando que não haveria provas do dolo dos demais.

26.5. Segundo se verifica nas descrições acima, a pessoa jurídica INPA Ind. de Embalagens Santana S/A agiu com dolo ao não verificar na declaração recebida que o material de embalagem não se destinava à industrialização dos produtos relacionados na declaração recebida. Dessa forma, ao expedir os produtos com suspensão, presente na operação a indicação inequívoca de que se destinavam a um estabelecimento que não iria utilizar materiais de embalagem em industrialização, a vendedora atuou concorrentemente no desvio de destinação verificado, isto é, deu azo à irregularidade perpetrada em conluio com as demais empresas (Nutrimix e comerciais atacadistas). Tal fato, configuraria o interesse comum previsto no inc. I do art. 124 do CTN.

26.6. Neste contexto, em raciocínio análogo ao já exposto na análise da responsabilização das empresas atacadistas, não há espaço para se considerar que esta conduta se deu imbuída de boa fé, porquanto os fatos denotam concorrência na participação da irregularidade.

26.7. Quanto aos demais fornecedores, por ausência de provas, afasta-se a responsabilização solidária imputada, eis que não emergiu das provas coletadas indício que pudesse denotar ajuste

de desígnios com a Nutrimix ou com as atacadistas WR e Somapel. Dessa forma, não caracterizado o interesse comum, deve-se desobrigar os fornecedores EXPK Indústria e Comércio de Embalagens Ltda, Fibrosa S/A, Guanapack Indústria de Embalagens Plásticas Ltda e Soft Film Indústria e Comércio de Plásticos Ltda, cujos montantes atribuídos, segundo o TVF são, respectivamente, R\$ 98.728,13, R\$ 97.020,67, R\$ 677.222,93 e R\$ 91.992,84.

Do Termo de Verificação Fiscal, às e.fls. 45 e 46, extraímos a descrição da conduta da INPA:

4.1 - INPA Ind. de Embalagens Santana S/A – CNPJ: 23.524.952/0001-00

- Vendia caixas de papelão à Nutrimix, sob o CFOP 5122 – Venda de produção do estabelecimento remetida para industrialização – com informações complementares para que as mercadorias fossem remetidas por conta e ordem para a WR e para a Somapel;
- Ato contínuo, emitia notas fiscais de remessa de mercadorias por conta e ordem da Nutrimix à WR Indústria e à Somapel sob o CFOP 5924 – Remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente;
- Posteriormente, a Nutrimix emitia uma nota fiscal de venda sob o CFOP nº 5102 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros – para a WR ou para a Somapel, correspondente às aquisições da INPA;
- Na verdade, os produtos vendidos, conforme documento anexo “Rastreamento NFs INPA para WR”, eram na verdade caixas de papelão de 30 cm e 35 cm, apropriados apenas para acondicionar pizzas. Tais mercadorias eram incompatíveis com a declaração da Nutrimix para a INPA, que dizia fabricar produtos classificados nas NCMs nos 07133319, 07133399, e 11010010, o que demonstra ainda mais o descuido deste fabricante no afã de se eximir do pagamento do imposto;
- Outro exemplo encontra-se no documento anexo “Rastreamento NFs INPA para Somapel”;
- As Notas Fiscais Eletrônicas de saídas da INPA para a Nutrimix, mas com entrega no estabelecimento da WR em Barbacena e no da Somapel Ltda EPP em Belo Horizonte, estão relacionadas nas planilhas anexas denominadas “Vendas INPA Entregas WR” e “Vendas INPA Entregas Somapel”. Abaixo, totalizamos mensalmente a união das duas planilhas, por cujo imposto ora lançado de ofício a INPA responde solidariamente:
(...)

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância alinhou sua motivação com as conclusões da Solução de Consulta nº 426 – SRRF08/Disit, utilizada no próprio Termo de Verificação Fiscal e reproduzida no Acórdão Recorrido, que diz o seguinte:

*No regime de suspensão do IPI de que trata o caput do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, tem natureza “ex lege” a obrigação de o adquirente - receptor de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME) - fornecer ao fabricante - remetente das MP, PI e ME -declaração expressa de que atende a todos os requisitos da preponderância, bem como à condição de destinação das MP, PI e ME adquiridos com suspensão do IPI. **A obrigação do fabricante-remetente é a de exigir do adquirente a apresentação da declaração, documento comprobatório de que as saídas do estabelecimento industrial se beneficiam da suspensão do IPI em pauta. Não cabe ao fabricante-remetente sanção na hipótese de não cumprimento pelo adquirente-receptor dos requisitos da preponderância ou de este dar emprego ou destinação diferentes dos que condicionaram a suspensão, salvo nos casos de conluio entre remetente e receptor.***

A manutenção da INPA como responsável solidária decorreu exclusivamente do fato de que esta forneceu embalagens de papelão para pizzas, destinadas à industrialização dos produtos constantes na declaração da NUTRIMIX, classificados nos NCM 0713.33.19 – Feijão comum preto, outros; 0713.33.99 – Outros legumes de vagem; e 1101.00.10 – Farinha de trigo com centeio.

Entendeu-se então que a INPA dolosamente não cumpriu a sua responsabilidade ao ignorar a contradição entre as vendas praticadas e a declaração que amparava o benefício tributário.

A Solução de Consulta Disit não abordou o tema da triangulação, o que traz novas considerações no caso concreto, pois implicaria na interpretação dos atos normativos reguladores do benefício tributário. Na verdade, a continuação da leitura desta Solução de Consulta nos leva à conclusão contrária da adotada pela Autoridade Julgadora de Primeira Instância. Vejamos:

15.1 apresentada ao fabricante pelo adquirente a declaração expressa de que se enquadra nos requisitos e condições estabelecidos para o gozo do pertinente regime de suspensão do IPI de que tratam o caput e o § 1º do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, o fabricante deverá dar saída às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com suspensão do imposto. Neste caso, a obrigação do fabricante- remetente é, tão-somente, a de exigir do adquirente-recebedor a apresentação dessa declaração, documento comprobatório de que as saídas do estabelecimento fabricante gozam da suspensão do IPI em pauta. No entanto, observe-se que é dever do remetente a verificação dos aspectos formais da declaração, ou seja, verificar se foi regularmente expedida por quem tem poderes de representar o adquirente-declarante (recebedor). Vale dizer, deve o fabricante requerer comprovação da legitimidade do signatário, mediante cópias autenticadas do contrato ou estatuto social, identidade e, se for o caso, procuração;

Ou seja, a Solução de Consulta, que serviu de base para a Decisão de Primeira Instância, apesar de entender que não cabem sanções ao fabricante fornecedor para além da exigência da devida declaração do adquirente, não afasta, contudo, o dever daquele em ser diligente em conferir os aspectos formais desta declaração.

A própria DRJ usa de um aspecto formal da declaração do adquirente para manter a imputação de responsabilidade solidária à INPA, por esta Recorrente não ter respeitado os termos dos bens a cuja produção destinavam-se as embalagens vendidas, como já explicado acima.

Mas, vou mais além. Se a Declaração exigida pelo inciso II, § 7º, do art. 29, da Lei nº 10.637/2002, decorre da necessidade do adquirente em responsabilizar-se pela atendimento de seu processo produtivo aos requisitos de elegibilidade para o benefício tributário em questão, e se a Solução de Consulta Disit, já mencionada, cita ainda a necessidade, inclusive, de que o fornecedor certifique-se de que haja a comprovação de que o signatário da declaração possui poderes para tal, como aceitar que o material de embalagem seja diretamente remetido a um terceiro, que sequer foi citado na declaração apresentada?

Desta forma, entendo que não basta a mera apresentação da declaração para eximir de responsabilidade o fornecedor, mas este precisa atentar para que a mesma revista-se pelo menos de coerência com as operações decorrentes de seu uso. Não há como se admitir que o benefício tributário esteja atrelado à exigência de uma declaração para um determinado beneficiário e os produtos sejam remetidos a terceiros.

De forma que entendo que os mesmos motivos que resultaram na manutenção da responsabilidade solidária da Recorrente INPA, persistem para todos os demais responsáveis solidários.

Nestes termos dou provimento ao Recurso de Ofício para restabelecer a responsabilidade de todos os Recorrentes.

Dos Recursos Voluntários

Os Recursos Voluntários das Recorrentes NUTRIMIX, WR INDÚSTRIA, INPA, SOMAPEL, GUANAPAC, VIDEPLAST foram apresentados tempestivamente e revestem-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que deles tomo conhecimento.

Os responsáveis solidários VALFILM e VDP não apresentaram sequer a Impugnação ao Auto de Infração, de forma que não inauguraram o contencioso tributário.

Os responsáveis solidários FIBRASA, EXPK e SOFT FILM, tendo sido regularmente notificados da Decisão de Primeira Instância, não apresentaram Recurso Voluntário.

Preliminar de Nulidade do Auto de Infração

Suscitada pela Recorrente NUTRIMIX, no sentido de que a Autoridade Tributária teria realizado o lançamento por amostragem, sem verificar se todas as operações foram realizadas em desacordo com a legislação.

Transcreve em seu Recurso Voluntário trecho do TVF, onde se lê que o procedimento de auditoria considerou os dados por amostragem.

Já na Decisão de Primeira Instância, retiramos o seguinte trecho:

17.3. Consoante exposto, os autos de infração em tela trazem a indicação do cargo de quem os lavra, ou seja, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, pessoa competente para a sua realização. Já a nulidade dos despachos e decisões proferidas com preterição do direito de defesa prevista no inciso II da norma transcrita pressupõe que o dano causado à pessoa autuada seja concreto e aferível e que este dano reste inequivocamente demonstrado. É somente em face de prejuízos causados à parte, notadamente em relação ao exercício de sua defesa, que irregularidades podem acarretar a nulidade de determinado ato, pois do contrário seria sobrepor as formalidades processuais ao seu real objetivo. Esta não é, todavia, a situação verificada nos autos.

18. Além dos aspectos acima, também foi requerida a nulidade da autuação sob a alegação de que o lançamento foi constituído considerando-se uma amostragem, com base em presunção, o que feriria os princípios da legalidade, da tipicidade, o artigo 142 do CTN, porquanto não se desincumbiu o Fisco de comprovar a efetiva ocorrência do fato gerador(verdade material).

18.1. A alegação de nulidade não merece prosperar, uma vez que a presente ação fiscal identificou, individualizadamente, as operações e os seus partícipes, gerando arquivos(demonstrativos) que foram referenciados no TVF. No citado documento, a fundamentação da autuação é que se constatam amostras dessas operações que foram, frise-se previamente identificadas, uma a uma. Apenas, ao formalizar o TVF, a autoridade fiscal, por não ser oportuno reproduzir todas as operações tidas por irregulares, fez menção apenas a uma amostra.

18.2. Embora não tenha sido a metodologia utilizada no caso examinado, é lícita a utilização do método de amostragem, acessíveis por intermédio dos sistemas corporativos da Receita Federal. Com efeito, ao realizar os trabalhos de fiscalização a ela atribuídos, a autoridade fiscal pode valer-se de qualquer método de fiscalização não vedada pela norma legal ou administrativa, inclusive a auditoria por amostragem. A amostragem é a utilização de um processo para obtenção de dados aplicáveis a um conjunto, por meio do exame de uma parte deste conjunto denominada amostra. A auditoria fiscal pode ser feita sobre todo o conjunto de documentos da empresa ou sobre uma amostra representativa destes, a critério da autoridade fiscal, desde que suficientes para a demonstração do ilícito tributário.

18.3. *Trata-se de método contábil consagrado e que encontra amparo na jurisprudência administrativa, segundo se pode verificar dos seguintes julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):*

NULIDADE. AMOSTRAGEM. Ao realizar os trabalhos de fiscalização, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil pode valer-se de qualquer método de fiscalização não vedado por norma legal ou administrativa, inclusive da auditoria por amostragem. (Acórdão nº 3201-003.920, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, 20/06/2018)

AMOSTRAGEM. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. A técnica da amostragem é idônea para verificação das informações prestadas pelo sujeito passivo, cabendo a este, especificar as provas que contrariem aquelas que formaram a convicção da autoridade lançadora. (Acórdão nº 3401-003.840, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, 29/06/2017)

Por concordar inteiramente com as conclusões da Autoridade Julgadora de Primeira Instância, adoto-as para juntá-las como minhas razões de decidir, afastando a preliminar de nulidade suscitada.

Do Reconhecimento dos Créditos no regime não cumulativo

A Recorrente NUTRIMIX pleiteia que, caso seja superada a questão referente à nulidade, que se permita o reconhecimento dos créditos no regime não cumulativo de forma a abater do valor do IPI lançado os gastos com aquisições de matérias primas, embalagens e produtos intermediários.

Sem razão à Recorrente.

Primeiro porque uma das motivações da autuação foi justamente o fato da Recorrente não possuir processo industrial ativo, e ainda remeter as embalagens diretamente à atacadistas sem sequer transitar por seu estabelecimento, logo, não há cumulatividade envolvida. Segundo porque a NUTRIMIX está sendo cobrada pelo IPI que deixou de ser destacado por seu fornecedor, o qual seria a origem de todo o crédito que ela poderia ter direito, sendo incabível ela utilizar dos possíveis créditos de seu processo produtivo como se o IPI que estivesse sendo cobrado fosse o devido pela saída de produtos por ela industrializados de seu estabelecimento, como muito bem pontuou a Decisão de Primeira Instância.

Sem razão à Recorrente.

Das responsabilizações solidárias - Fornecedores

Alegam as Recorrentes não possuírem interesse comum com a NUTRIMIX e que possuíam as Declarações emitidas pela NUTRIMIX exigidas por Lei.

Sem razão às Recorrentes sobre as alegações de ausência de interesse comum por descumprimento de obrigações dos contribuintes do IPI, no caso as fornecedoras, a respeito do imposto que deixou de ser destacado nas suas operações de vendas. Aplica-se o disposto no inciso II, do § 2º, do art. 42, do Decreto nº 7.212/2010, pelos motivos já explicados no item sobre o Recurso de Ofício.

Da responsabilização solidária - Adquirentes

Alegam as Recorrentes não possuírem interesse comum com a NUTRIMIX e que possuíam as Declarações emitidas pela NUTRIMIX exigidas por Lei, e que possuem as notas fiscais de compra que fazem prova a seu favor para demonstrar que não teria havido conluio.

Sem razão às Recorrentes sobre as alegações de ausência de interesse comum por descumprimento de obrigações dos contribuintes do IPI, no caso as fornecedoras, a respeito do imposto que deixou de ser destacado nas suas operações de vendas. Aplica-se o disposto no inciso I, do § 2º, do art. 42, do Decreto nº 7.212/2010, em razão da Autoridade Tributária ter demonstrado a remessa direta do fabricante que deixou de destacar o IPI na saída de seu estabelecimento de mercadorias destinadas a NUTRIMIX, e posteriormente calçadas por notas de vendas da própria NUTRIMIX, não podendo alegar boa-fé nesta situação, ou ausência de interesse comum.

Da proporcionalidade da responsabilidade solidária.

Os Recorrentes pleiteiam que a sua responsabilidade solidária seja limitada aos valores referentes às operações expressamente apontadas em Termo de Verificação Fiscal, sendo que algumas já até realizaram pagamentos nos montantes descritos no TVF.

De fato, a Autoridade Tributária discriminou no corpo do TVF os valores de IPI a serem cobrados de cada responsável solidário, de forma que dou razão às Recorrentes neste ponto, para que na execução desta Decisão de Segunda Instância, os montantes atribuíveis a cada responsável solidário sejam respeitados, não havendo cobranças referentes à operações de terceiros com a NUTRIMIX.

Da Multa qualificada

A Autoridade Tributária qualificou a multa de ofício para aplicar a alíquota de 150 %, com base no § 1º, do art. 44, da Lei nº 27 de dezembro de 1996.

Há nos Recursos Voluntários das Recorrentes NUTRIMIX, WR INDUSTRIA e GUANAPAC insurgência contra a qualificação da multa.

O Acórdão Recorrido assim abordou o tema:

29. Para que haja a perfeita subsunção dos fatos relatados às normas acima transcritas, imprescindível a confirmação do dolo, que é a livre e consciente intenção de fraudar e de associar-se em conluio, visando o impedimento da ocorrência do fato gerador. Compete a autoridade fiscal demonstrar que o intuito de fraude seja evidente, que aflore, portanto, com tal clareza que não se possa suscitar dúvida acerca da intenção nos atos praticados, com o inequívoco propósito de violar a lei, cabendo-lhe a apresentação de provas, irrefutáveis da conduta configurada, com o objetivo de escusar-se ao pagamento do tributo ou de pagar importância a menor.

29.1. No caso em exame, observa-se que as empresas envolvidas atuaram de forma deliberada e concorrente para que o resultado antijurídico fosse atingido: fazer transparecer que os materiais de embalagem saíam do estabelecimento industrial vendedor com aparência de regularidade na suspensão do IPI.

29.2. A Nutrimix, porque tinha conhecimento que não se enquadrava como estabelecimento que preponderantemente promove a elaboração de produtos (atividade de industrialização), atuando

como comercial atacadista. Além disso, atestando exatamente o contrário, forneceu declarações às empresas vendedoras. Após as aquisições com suspensão irregular, comercializou os produtos, sem o destaque do imposto.

29.3. As empresas WR e Somapel por receberem produtos, inicialmente enviados por conta e ordem da Nutrimix, para fins de industrialização, o que sabidamente não iriam cumprir, haja vista serem comerciais atacadistas. Na seqüência, a Nutrimix efetua a venda propriamente dita a estas empresas. Ou seja, na prática, concorreram na fraude ao adquirem materiais de embalagem para revenda, sem o devido destaque do IPI.

29.4. E, finalmente, a vendedora INPA, ao não adotar qualquer medida de prudência que pudesse afastar o risco da prática de atos ilícitos, desfigurando a suspensão do IPI, ao dar saída a produtos que tinha como objetivo a promoção de industrialização, quando na realidade o envio se dava, por conta e ordem do adquirente fictício, para empresas comerciais atacadistas.

29.5. Verifica-se que as condutas foram intencionais e não se resumiram a um único ato, mas a pluralidade de condutas conscientes e dispostas em etapas, organizadas, visando ocultar o verdadeiro negócio promovido entre as partes envolvidas, mediante prática de fraude, a qual, não seria possível alcançar, sem o ajuste caracterizador do conluio.

29.6. Correta a qualificação da multa.

Novamente acompanho as conclusões da Autoridade Julgadora de Primeira Instância para adotá-las como minhas razões de decidir para manter a qualificação da multa.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal julgou em regime de repercussão geral o Tema 863, nos seguintes termos:

Tema 863 - Limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.

Há Repercussão?

Sim Relator(a):

MIN. DIAS TOFFOLI Leading Case:

RE 736090 Descrição:

Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 150, IV, da Constituição Federal, a razoabilidade da aplicação da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual § 1º c/c o inciso I do caput do art. 44 da Lei 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.

Tese:

Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo.

Desta forma, aplico o Tema 863, do STF, para reduzir o percentual da multa qualificada para 100%.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto para conhecer e dar provimento ao Recurso de Ofício, de forma a reverter o afastamento da responsabilidade solidária promovida pelo Acórdão Recorrido, e conhecer e dar parcial provimento aos Recursos Voluntários para limitar os montantes a serem cobrados dos responsáveis solidários aos valores discriminados por

responsável no Termo de Verificação Fiscal, e para reduzir o percentual da multa de ofício para 100%, nos termos do Tema 863, do STF.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral