



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

Processo nº 11020.723056/2013-47
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.888 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2017
Matéria IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI
Recorrente TROMBINI EMBALAGENS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/03/2012

IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO DE EMBALAGENS. INCIDÊNCIA.

A industrialização de embalagens, mesmo que sob encomenda do adquirente e com acréscimo de informações sobre os produtos a que se destinam, não configura hipótese de incidência de ISS prevista no subitem 13.05 da lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003, como decidido cautelarmente na ADI 4.389/DF. Demais disso, referido diploma legal não afasta textualmente a incidência simultânea do IPI e do ISS, uma vez configurada qualquer operação que se caracterize como industrialização, excetuando apenas a concomitância deste último com o ICMS.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REGRAS DE INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO. OBSERVÂNCIA.

A classificação fiscal de uma mercadoria deve observar as regras de interpretação da Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), as Regras Gerais para Interpretação (RGI), Regras Gerais Complementares (RGC) e Notas Complementares da NCM, além das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), Notas de Seção, Capítulo, posições e de subposições da NCM.

CRÉDITOS BÁSICOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CARACTERIZAÇÃO. PROVA.

Se o contribuinte, devidamente intimado, não informa, sequer genericamente, a maneira como os pretensos “materiais intermediários” são empregados no processo industrial, não é possível deferir direito ao creditamento pleiteado, mostrando-se despiciente a discussão, em tese, do conceito desta categoria de insumo.

AQUISIÇÃO DE APARAS PARA FABRICAÇÃO DE EMBALAGENS. DIREITO A CRÉDITOS PRESUMIDOS. DESMONTRAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS. NECESSIDADE.

O direito à fruição dos créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, aí incluídos os créditos presumidos diversos previstos na legislação de regência, atrelam-se ao preenchimento das exigências estabelecidas nos vários diplomas que o regulam, cuja inobservância impede a sua apropriação e aproveitamento na escrita fiscal.

SONEGAÇÃO. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES INVERÍDICAS AO FISCO. MULTA QUALIFICADA. IMPOSIÇÃO.

Configura sonegação, tal como descrito no art. 71 da Lei nº 4.502/64, a conduta reiterada de prestar informações inverídicas à Administração Tributária, em cumprimento de obrigações acessórias, quando decorrente do aproveitamento de créditos fiscais sabidamente indevidos e apropriados com o objetivo de absorver os débitos tributários devidos, retardando o conhecimento, por parte das autoridades fazendárias, da ocorrência dos fatos geradores respectivos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/03/2012

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. CONFIGURAÇÃO.

Nos termos dos arts. 124, I e 135, III do Código Tributário Nacional, há solidariedade entre os agentes quando houver interesse comum na situação que constitua o fato gerador, o que se verifica quando os dirigentes de grupo econômico empresarial, através de sucessivas alterações societárias e operações de cisão e incorporação, em clara violação da lei, transferem os ativos para determinadas pessoas jurídicas do conglomerado visando a blindagem do patrimônio contra ações tendentes à exigência e satisfação do crédito tributário constituído, o que também sujeita os envolvidos à responsabilidade pessoal pelo crédito respectivo.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado negar provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, no que se refere a (a1) incidência de IPI na industrialização de embalagens, tendo o Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira acompanhado pelas conclusões; (a2) classificação de embalagens; e (a3) créditos de IPI-glosas; (b) por maioria de votos, para manter a responsabilização das pessoas jurídicas e físicas relacionadas na autuação, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira e Tiago Guerra Machado; e (c) por voto de qualidade, para manter a multa de ofício no patamar de 150%, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Rosaldo Trevisan - Presidente

Robson José Bayerl - Relator

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

Relatório

Albergam estes autos lançamento de IPI, período julho/2010 a março/2012, relativo à falta de recolhimento do tributo.

A fiscalização decorreu de inconsistências verificadas entre os livros fiscais, DCTFs, DIPJs e notas fiscais eletrônicas referentes ao estabelecimento 11.252.642/0003-66.

Consoante relatório de autuação fiscal, o estabelecimento matriz, na consolidação das DCTFs/DIPJs informou a inexistência de débitos de IPI no período sob fiscalização, entretanto, as notas fiscais eletrônicas indicavam a saída de produtos sujeitos ao imposto; que houve apropriação de créditos de produtos não empregados no processo industrial e créditos presumidos pela aquisição de aparas sem amparo legal e em desacordo com a Lei nº 12.375/2010; que houve reconstituição da escrita fiscal com a exigência dos débitos apurados; e, que a conduta reiterada de não informar os débitos de IPI ensejou a aplicação da multa qualificada.

Em razão das conclusões constantes do relatório de Informação de Pesquisa e Investigação RS20130013 (efls. 3.557/4.208), elaborado pela ESPEI/10ª RF, foram arrolados como responsáveis solidários os Srs. Ítalo Fernando Trombini Filho e Ricardo Lacombe Trombini e a pessoa jurídica Sulina Embalagens Ltda.

O sujeito passivo Trombini Embalagens, em impugnação, destacou ser produtor de embalagens personalizadas de papelão ondulado, o que configuraria serviço de fabricação de embalagens por encomenda, personalizadas por composição gráfica; que não se tratariam de produtos colocados indistintamente no mercado, com características uniformes; que o art. 8º do DL 406/88 (item 77 da lista anexa), art. 10 da LC 116/2003 (itens 13 e 13.05 da lista anexa) e Súmula STJ 156 sujeitariam os serviços de composição gráfica apenas à incidência do ISS, com exclusão do ICMS e IPI; que, ainda que devido o IPI, a classificação correta dos produtos tributados far-se-ia na posição 4911.10.90, com alíquota zero; que as glosas de produtos intermediários são indevidas; que faz jus ao crédito presumido pela aquisição de aparas, nos termos do art. 6º, IV do Decreto nº 7.619/2011; que lhe é garantido o crédito, no percentual de 50% (cinquenta por cento), das aquisições de não contribuintes do IPI; que, na definição do valor tributável, não foi considerado o disposto no art. 135 do RIPI/02 (Decreto nº 4.544/02); e, que a fundamentação da aplicação da multa qualificada é dúbia e frágil, porquanto não teria havido sonegação ou fraude.

Os responsáveis Ítalo Fernando Trombini Filho e Ricardo Lacombe Trombini alegaram ausência de demonstração do interesse comum a justificar a aplicação do art. 124, I

do CTN; que também não se aplicaria o art. 133 do mesmo diploma, por falta de adequação; e, que a empresa estaria em pleno funcionamento, não havendo que se falar em redirecionamento das cobranças, ante o mero inadimplemento das obrigações tributárias.

A responsável Sulina Embalagens Ltda. defendeu a inexistência de prova do interesse comum a atrair o art. 124, I do Código Tributário Nacional e tachou de abusiva a imputação de responsabilidade tributária.

A DRJ Ribeirão Preto/SP manteve a autuação, mediante decisão assim ementada:

“FABRICAÇÃO DE EMBALAGENS COM UTILIZAÇÃO DE APARAS DE PAPEL. CARACTERIZAÇÃO DE OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. INCIDÊNCIA DO IPI.

A fabricação de embalagens de papel com utilização de aparas como matéria-prima caracteriza operação de industrialização, na modalidade ‘transformação’, conforme preceitua o art. 4º, I, do RIPI/2010. O produto assim obtido é considerado produto industrializado, ensejando a incidência do IPI.

FABRICAÇÃO DE EMBALAGENS COM UTILIZAÇÃO DE APARAS DE PAPEL. INDUSTRIALIZAÇÃO NA MODALIDADE DE TRANSFORMAÇÃO. BASE DE CÁLCULO DO IPI.

A fabricação de embalagens de papel com utilização de aparas como matéria-prima caracteriza operação de industrialização, na modalidade “transformação”. Por se tratar de produto novo, não se enquadra na hipótese de “renovação” ou “recondicionamento” e, por isso, o imposto não pode ser calculado sobre a diferença de preço entre a aquisição e a revenda, tal qual autoriza o art. 194 do RIPI/2010 (art. 135 do RIPI/2002).

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. EMBALAGENS DE PAPEL, PAPEL E CARTÃO ONDULADO. REGRAS INTERPRETATIVAS DO SISTEMA HARMONIZADO DE DESIGNAÇÃO E DE CODIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.

Pelas regras de interpretação da NCM, a classificação é determinada pelos textos das posições. Se o estabelecimento industrial produz embalagens de papel, ou papel e cartão ondulado, estes produtos devem ser classificados nas posições 48.19 ou 48.08, respectivamente, pois seus textos descrevem exatamente esses produtos.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI NA AQUISIÇÃO DE RESÍDUOS SÓLIDOS A SEREM UTILIZADOS COMO MATÉRIA-PRIMA. AQUISIÇÃO DE APARAS DE PAPEL. REQUISITOS NECESSÁRIOS. BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO.

O direito ao crédito presumido de que trata a Lei nº 12.375, de 2010, restringe-se às aquisições diretas de cooperativas de catadores de materiais recicláveis, constituídas de, no mínimo, vinte cooperados pessoas físicas. É ainda vedado o aproveitamento de créditos quando os produtos fabricados saírem com suspensão do imposto, isenção ou imunidade.

A base de cálculo do crédito presumido em questão é o valor correspondente a 30% do valor inscrito na nota fiscal, conforme o parágrafo único do art. 6º da Lei, regulamentado pelo o art. 5º, II do Decreto nº 7.619, de 2011.

SOLIDARIEDADE PASSIVA TRIBUTÁRIA. CARACTERIZAÇÃO DE INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DO IPI, ENTRE AS PESSOAS JURÍDICAS ENVOLVIDAS. INCLUSÃO DOS DIRETORES DA EMPRESA NO PÓLO PASSIVO COMO RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS, EM RAZÃO DE REITERADA PRÁTICA DOLOSA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO.

Ocorre solidariedade passiva tributária de fato quando há uma pluralidade de pessoas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Comprovada a conexão e o interesse comum entre as pessoas envolvidas, imputa-se a solidariedade passiva tributária, com fundamento no art. 124, I, do CTN.

Também devem ser responsabilizados, solidariamente, pelo crédito tributário constituído, as pessoas físicas que tenham sido diretamente responsáveis pela infração à legislação tributária, com fundamento no art. 135, III, do CTN.

PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE CRÉDITOS. INOVAÇÃO DA LIDE COM PEDIDO NOVO.

É defeso à parte inovar a lide com pedido novo em sede de recurso. A competência das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) é de apreciar, em primeira instância, após instaurado o litígio, as impugnações e manifestações de inconformidade. Se o pedido não foi apreciado pela DRF de origem, não houve, logicamente, instauração do litígio administrativo com relação a essa matéria. Não há o que a DRJ apreciar. Não se conhece do pedido.

CRÉDITOS DE IPI. PROVA DE FATOS.

É imprescindível que as alegações contraditórias a questões de fato tenham o devido acompanhamento probatório. Quem não prova o que afirma, não pode pretender ser tida como verdade a existência do fato alegado, para fundamento de uma solução que atenda ao pedido feito.

PRODUÇÃO DE PROVAS. JUNTADA DE DOCUMENTOS. PERÍCIA.

A apresentação de prova documental deve ser feita no momento da impugnação. Considera-se não formulado o pedido de perícia quando não atendidos os requisitos exigidos pela Lei.

INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO PROCURADOR.

Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. MANUTENÇÃO.

A prática reiterada na conduta do sujeito passivo de deixar de declarar e de pagar, de forma deliberada, os débitos apurados do imposto, associada a complexas manobras contábeis e societárias levadas a cabo pelo grupo econômico, caracteriza a intenção dolosa de impedir ou retardar o conhecimento, pelo Fisco, do fato gerador do tributo. Neste contexto, o aproveitamento de créditos em contrariedade à disposição literal da lei

revela uma deliberada intenção tendente a ocultar a verdade ou a fugir do dever, ensejando a majoração da multa de ofício.”

Trombini Embalagens, grosso modo, repetiu a argumentação da impugnação.

Ítalo Fernando Trombini Filho e Ricardo Lacombe Trombini, em peça praticamente idêntica, apontaram a ausência de individualização da conduta, sendo ônus da Fazenda Nacional a sua demonstração; que o art. 135 do CTN exige prova do dolo, elementar do ilícito, para sua aplicação, sendo imprestável para os casos de simples inadimplemento; que a informação incorreta em DCTF não rende ensejo à inflicção da multa qualificada e à responsabilidade tributária; que a obrigação do lançamento tributário é da autoridade administrativa; e, que não houve encerramento irregular de atividades, excesso de poder ou violação a lei ou estatuto social, a justificar o emprego do art. 133 do CTN.

Sulina Embalagens rechaçou a informação que o patrimônio do Grupo Trombini estaria sendo nela concentrado, que não há qualquer irregularidade na prática de arrendamento de imóveis; que não foi demonstrado o interesse comum exigido para utilização do art. 124, I do CTN; que o arrendamento de bens a empresas do mesmo grupo econômico não é causa para imputação de responsabilidade tributária; e, que compete à Fazenda Nacional a prova de atuação concreta na correalização dos fatos geradores lançados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

Os recursos preenchem os requisitos de admissibilidade e devem ser conhecidos.

INDUSTRIALIZAÇÃO DE EMBALAGENS – PERSONALIZAÇÃO – IPI X ISS - INCIDÊNCIA

A decisão recorrida sintetiza a operação realizada pela pessoa jurídica Trombini Embalagens, baseada em parecer técnico apresentado pelo próprio recorrente (efls. 4.293 e ss.), e a sua percepção da situação *sub examine*, da seguinte forma:

“A interessada descreve seu processo produtivo com vistas a pleitear o reconhecimento ao direito a créditos de IPI e à forma de apuração da base de cálculo do imposto. Pelo teor do que expõe, é inequívoco que aí existe um processo de industrialização.

O estabelecimento adquire papel reciclável, denominado aparas, e efetua um tratamento sobre essas aparas para, no final, obter bobinas de papel reciclado. Este papel reciclado disposto na forma de bobinas é utilizado, posteriormente, como componente do miolo do papelão ondulado, do qual serão confeccionadas as caixas de

embalagem, ou como papel miolo, que constituirá a parte central dos sacos de papel de maior consistência. Esta é, em suma, a descrição contida nas partes do texto da contestação acima transcritas.

A impugnante não detalha como obtém os outros componentes do papel ondulado e dos sacos de papel que irão ser transformados em embalagens. Somente descreve o processo de obtenção do miolo. Mas, independentemente da forma como os obtém, afirma que reúne todos esses componentes para resultar no produto intermediário (papel ondulado ou papel para sacos) que irá, ainda, ser transformado no seu produto final (as embalagens).

O estabelecimento adquire matérias-primas e, depois de uma série de ações típicas de industrialização, dá saída ao produto 'embalagem de papel'. Em síntese, transforma 'aparas de papel' em 'embalagens de papel', os quais, não obstante possuam a mesma natureza básica (papel), são produtos inteiramente diferentes, com propriedades e finalidades diferentes, inclusive com classificações NCM diferentes. O caso amolda-se perfeitamente à hipótese do art. 4º, I, do RIPI/2010."

O recorrente, por seu turno, defende que a composição gráfica seria a sua atividade preponderante, consistente na fabricação de embalagens personalizadas sob encomenda, de modo que, a teor das disposições da LC 116/2003, sobre suas operações incidiria apenas o ISS.

Ocorre que, pelo exame dos elementos do processo, verifica-se que esta "personalização" é claramente acessória em relação ao processo produtivo do contribuinte, sendo sua atividade principal a industrialização dessas embalagens, como descrito pela decisão reclamada.

A LC 116/2003 em momento algum afastou a incidência do IPI, quando configurada operação a ele sujeito, como no caso vertente, ressaltando exclusivamente a concomitância em relação ao ICMS, no art. 1º, § 2º.

A similitude das hipóteses de incidência do ICMS e do IPI não é razão suficiente para, sob o pálio da interpretação sistemática, inserir algo não previsto na norma, como pretende o recorrente.

Como dito, a composição gráfica, descrita no item 13.05 da LC 116/2003, não é o objeto primordial da atividade realizada, produção e fornecimento de embalagens, mas tão-somente uma etapa do processo industrial do recorrente.

Tanto assim, que o próprio reclamante toma sua atividade como industrialização, haja vista a escrituração do Livro Registro de Apuração do IPI e a apropriação dos créditos a que, em tese, faria jus, de maneira que a alegação de incidência exclusiva do ISS soa como argumento eminentemente retórico.

De outra banda, a jurisprudência, tanto administrativa, como judicial, citada nos recursos, pouco lhe aproveita, porque os casos lá tratados - confecção de cartões magnéticos e/ou placas - não guardam qualquer semelhança com as mercadorias produzidas pela recorrente - embalagens de papel -, não sendo possível a adoção da mesma conclusão lá externada.

A esse respeito, comungo do posicionamento da RFB, consoante o qual “*é irrelevante para determinar a incidência do IPI o fato de quaisquer serviços estarem catalogados na lista anexa ao Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, ou que foram ou venham a ser posteriormente incluídos, desde que se caracterize a operação como de industrialização dentre as modalidades descritas no art. 4º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002*”, consubstanciado na SCI Cosit nº 04/2003, posteriormente confirmado na Solução de Consulta Cosit nº 68/2013.

O Supremo Tribunal Federal, na ADI 4389/DF, patrocinada pela Associação Brasileira de Embalagem – ABRE e a Confederação Nacional da Indústria – CNI, cujo objetivo era afastar a pretensão dos municípios de tributar, pelo ISS, a produção de embalagens personalizadas para acondicionamento de mercadorias, manifestou-se no sentido que estes produtos tem função técnica na industrialização e, portanto, seriam típicos insumos, destinados à integração ou utilização direta em processo subsequente, como parte do complexo processo produtivo.

Esse raciocínio foi estampado pelo Min. Joaquim Barbosa, na composição do voto condutor do deferimento de medida cautelar, nos seguintes termos:

“Conforme se depreende dos autos, as embalagens têm função técnica na industrialização, ao permitirem a conservação das propriedades físico-químicas dos produtos, bem como o transporte, o manuseio e o armazenamento dos produtos. Por força da legislação, tais embalagens podem ainda exibir informações relevantes aos consumidores e a quaisquer pessoas que com ela terão contato. Trata-se de típico insumo.

Neste momento de juízo inicial, tenho como densamente plausível a caracterização desse tipo de atividade como circulação de mercadorias (‘venda’), ainda que fabricadas as embalagens de acordo com especificações do cliente, e não como a contratação de serviço.

Aliás, a ênfase na encomenda da industrialização parece-me insuficiente para contrariar a tese oposta. Diante da sempre crescente complexidade técnica das atividades econômicas e da legislação regulatória, não é razoável esperar que todos os tipos de invólucro sejam produzidos de antemão e postos, indistintamente, à disposição das partes interessadas para eventual aquisição. Nem é adequado pretender que as atividades econômicas passem a ser verticalizadas, de modo a levar os agentes de mercado a absorver todas as etapas do ciclo produtivo.

Assim, não há como equiparar a produção gráfica personalizada e encomendada para uso pontual, pessoal ou empresarial, e a produção personalizada e encomendada

para fazer parte de complexo processo produtivo destinado a por bens em comércio.

(...)

Ante o exposto, concedo a medida liminar pleiteada, para dar interpretação conforme a Constituição ao art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS.” (destacado)

Aludido ato decisório ostenta a seguinte ementa:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS).

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO O ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS.

MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA.

Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (ex nunc), concede-se medida cautelar para interpretar o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS.”

A situação versada na ação de constitucionalidade em comento é exatamente a mesma debatida nesse processo, de modo que não assiste razão ao recorrente quando sustenta a incidência exclusiva do ISS sobre a industrialização de embalagens, ainda que sob encomenda ou com algum trabalho de “composição gráfica”.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL - EMBALAGENS

Neste tópico, calcado na alegação que sua atividade, pelas características, enquadrar-se-ia como “prestação de serviços gráficos”, o recorrente pugna para que seus produtos finais sejam classificados na posição 4911 (Outros impressos, incluindo as estampas, gravuras e fotografias).

Como bem pontuado pela decisão sob vergasta, “a classificação de uma mercadoria deve observar as regras de interpretação da Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM). Devem ser observadas as Regras Gerais para Interpretação (RGI), Regras Gerais Complementares (RGC) e Notas Complementares, todas da (NCM), bem como as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), além das Notas de Seção, Capítulo, posições e de subposições da NCM.”

Nesse sentido, a teor da regra nº 1, a classificação fiscal é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, estabelecendo, ainda, a regra 3.a) que a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas.

Os códigos de classificação fiscal utilizados para apuração do tributo devido, no lançamento, atendem com perfeição às regras anotadas – Posição 4808 [Papel e cartão ondulados (mesmo recobertos por colagem), encrespados, plissados, gofrados, estampados ou perfurados, em rolos ou em folhas, exceto o papel dos tipos descritos no texto da posição 48.03] e 4819 [Caixas, sacos, bolsas, cartuchos e outras embalagens, de papel, cartão, pasta (ouate) de celulose ou de mantas de fibras de celulose; cartonagens para escritórios, lojas e estabelecimentos semelhantes].

Portanto, sem razão o recorrente.

CRÉDITOS DE IPI - GLOSAS

A primeira das glosas questionadas diz respeito aos supostos “produtos intermediários” utilizados, anotando o recorrente que sua causa decorreria do não enquadramento no conceito de “insumo”, o que, por sua vez, teria se ocasionado pela ausência de verificação do seu emprego no processo industrial.

Na sequência, passa a discorrer sobre a conceituação dos produtos intermediários à luz do art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010).

Ocorre que, pela leitura do relatório de autuação, os fatos não são exatamente esses relatados pelo recorrente, principalmente quando afirma que a fiscalização não procedeu a qualquer verificação da utilização dos materiais glosados na produção.

Está dito com todas as letras, naquela peça, que “***o sujeito passivo, embora intimado, não justificou e não apresentou provas ou esclarecimentos sobre o efetivo emprego dessas mercadorias como insumos***”.

Sob esta perspectiva, o problema persiste, ao passo que o recorrente, sem prestar qualquer esclarecimento sobre a utilização desses “produtos intermediários”, simplesmente discute a aceção dessa espécie de insumo.

A questão em debate não reside na conceituação de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, o que o Parecer Normativo CST nº 65/79 já fez com bastante propriedade, mas sim o enquadramento dos produtos glosados na categoria de produtos intermediários, o que só é possível com a descrição detalhada de sua função e forma de desgaste ou incorporação no processo de produção, o que não foi, em momento algum, informado pelo recorrente, único capaz de elucidar estas indagações, até porque o

estabelecimento onde ocorridos os fatos geradores não mais se encontrava em funcionamento, por ocasião do procedimento fiscal.

Como destacado pela decisão recorrida, nos termos da legislação processual civil, adotada subsidiariamente no processo administrativo fiscal, ao sujeito passivo compete a prova dos fatos modificativos do direito da Fazenda Nacional ao crédito tributário lançado, o que não ocorreu, motivo pelo qual reputo procedente a glosa realizada.

Concernente às glosas de créditos presumidos pela aquisição de aparas, tem-se que o recorrente, aparentemente, admite que sua base legal seriam os arts. 5º e 6º da Lei nº 12.375/2010.

Os dispositivos em apreço estampam a seguinte redação:

“Art. 5º Os estabelecimentos industriais farão jus, até 31 de dezembro de 2018, a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na aquisição de resíduos sólidos utilizados como matérias-primas ou produtos intermediários na fabricação de seus produtos. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 1º Para efeitos desta Lei, resíduos sólidos são os materiais, substâncias, objetos ou bens descartados resultantes de atividades humanas em sociedade.

§ 2º Cabe ao Poder Executivo definir, por código da Tabela de Incidência do IPI - TIPI, os materiais adquiridos como resíduos sólidos que darão direito ao crédito presumido de que trata o caput deste artigo.

Art. 6º O crédito presumido de que trata o art. 5º desta Lei:

I – será utilizado exclusivamente na dedução do IPI incidente nas saídas dos produtos que contenham resíduos sólidos em sua composição;

II – não poderá ser aproveitado se o produto que contenha resíduos sólidos em sua composição sair do estabelecimento industrial com suspensão, isenção ou imunidade do IPI;

III – somente poderá ser usufruído se os resíduos sólidos forem adquiridos diretamente de cooperativa de catadores de materiais recicláveis com número mínimo de cooperados pessoas físicas definido em ato do Poder Executivo, ficando vedada, neste caso, a participação de pessoas jurídicas;
e

IV – será calculado pelo adquirente mediante a aplicação da alíquota da TIPI a que estiver sujeito o produto que contenha resíduos sólidos em sua composição sobre o percentual de até 50% (cinquenta por cento) do valor dos resíduos sólidos constantes da nota fiscal de aquisição, observado o § 2º do art. 5º desta Lei.

Parágrafo único. O percentual de que trata o inciso IV deste artigo será fixado em ato do Poder Executivo.” (destacado)

A teor do ar. 5º, § 2º, cuidava-se de norma de eficácia limitada, eis que sujeita à regulamentação do Poder Executivo.

Nesse passo, como instrumento de regulação, foi editado o Decreto nº 7.619/2011, cujo art. 2º definiu, como requisito, que os resíduos sólidos, para a finalidade de fruição do crédito presumido, deveriam ser adquiridos diretamente de cooperativas de catadores de materiais recicláveis constituídas de, no mínimo, vinte cooperados pessoas físicas, sendo vedada, neste caso, a participação de pessoas jurídicas, *verbis*:

“Art. 1º Os estabelecimentos industriais farão jus, até 31 de dezembro de 2014, a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na aquisição de resíduos sólidos a serem utilizados como matérias-primas ou produtos intermediários na fabricação de seus produtos.

Parágrafo único. Para efeitos deste Decreto, resíduos sólidos são os materiais, substâncias, objetos ou bens descartados resultantes de atividades humanas em sociedade.

Art. 2º Para fins do disposto no art. 1º, os resíduos sólidos deverão ser adquiridos diretamente de cooperativas de catadores de materiais recicláveis, constituídas de, no mínimo, vinte cooperados pessoas físicas, sendo vedada, neste caso, a participação de pessoas jurídicas.” (destacado)

Segundo o mesmo diploma regulamentar, o percentual máximo a que faria jus o beneficiário estaria limitado a 30% (trinta por cento), nos casos de resíduos sólidos classificados na posição 4707.

No caso dos autos, o contribuinte não comprovou que adquiriu as aparas utilizadas de cooperativas de catadores de materiais recicláveis, empregou indevidamente o percentual de 50% (cinquenta por cento) e, além disso, apropriou-se do crédito presumido em tela desde julho/2010, quando a regulamentação da norma só veio a ser publicada em 22/11/2011.

Em outra frente defensiva, demonstrando incerteza quanto ao embasamento de seus créditos, aduziu que o seu direito ao “crédito presumido” estaria fundado no art. 227 do RIPI/2010, que garante crédito de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, **quando adquiridos de comerciante atacadista não contribuinte do imposto**. No entanto, inexiste qualquer elemento de prova que demonstre que ditas aquisições tenham se realizado de comerciantes atacadistas, aliás, não há qualquer informação da origem dessas aparas, uma vez que o crédito foi lançado a partir de notas fiscais de entrada emitidas pelo próprio contribuinte (efls. 2.981/2.999), sem menção alguma dos seus fornecedores.

Asseverou, ainda, o reclamante, que o seu direito se lastrearia no art. 135 do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544/02), que prevê a incidência do IPI, relativa a produtos usados, sobre a diferença de preço entre a aquisição e a revenda.

Ocorre que a alegação é completamente sem sentido, porque vincula o seu emprego às operações de renovação e recondicionamento, sendo que a “reciclagem de papel” não se enquadra em nenhuma delas, muito menos para o contribuinte, ora recorrente, onde sua atividade consiste em processar aparas de papel para obtenção de embalagens, o que caracteriza, isso sim, operação de transformação, assim entendida aquela que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova.

Não é possível afirmar que o contribuinte, em seu processo industrial, renove ou restaure aparas de papel para nova utilização, como exige o conceito de renovação ou recondicionamento estatuído no regulamento do imposto.

Logo, não há que se falar em direito a qualquer espécie de crédito presumido.

MULTA QUALIFICADA

Tocante à qualificação da multa, verifico, pelos elementos juntados ao processo, que um dos pilares - mas não o principal, diga-se - para exacerbação da penalidade administrativa se embasa no relatório denominado “Informação de Pesquisa e Investigação - IPEI RS20130013”, de 30/08/2013, elaborado pelo ESPEI/10ª RF, que, mediante farta documentação, demonstrou que o grupo econômico Trombini vem, ao longo de vários anos, praticando atos abusivos em prejuízo da Fazenda Nacional, mediante sucessivas alterações societárias, como incorporações e cisões, com transferência de patrimônio entre pessoas jurídicas do conglomerado, porém, sempre mantendo o poder de controle nas mãos de membros da família Trombini, especialmente, os Srs. Ricardo Lacombe Trombini e Ítalo Fernando Trombini Filho, arrolados como responsáveis pelo crédito tributário lançado nestes autos.

O estudo revela em detalhes o paulatino esvaziamento das empresas devedoras do grupo, através dessas modificações societárias, com o isolamento do patrimônio na pessoa jurídica Sulina Embalagens Ltda.

Relatam as autoridades administrativas que a recorrente, após transferir seus ativos a outras empresas do grupo, firmou contratos de arrendamento das instalações industriais que utiliza com aquela sociedade, de modo que mantém a produção nos mesmos locais, porém não mais na condição de proprietária.

Ou seja, o contexto fático exposto no aludido relatório demonstra, sem a menor dúvida, a intenção deliberada dos controladores do grupo econômico em não arcar com os seus débitos tributários ou, na melhor das hipóteses, blindar o patrimônio do grupo contra possíveis execuções fiscais.

Especificamente neste processo, a par do quadro resumidamente descrito, a fiscalização acentuou que o recorrente se aproveitou de créditos sabidamente indevidos com o intuito de escamotear os saldos devedores do IPI.

Destarte, o termo de verificação fiscal registra que, intimado a apresentar a base legal dos créditos, o contribuinte ficou silente, não apresentando qualquer justificativa plausível para tal proceder.

Os pretensos fundamentos foram deduzidos aleatoriamente apenas em sede recursal, com o apontamento de variados embasamentos e de forma alternativa, sem indicação clara do fundamento do direito vindicado.

Esta percepção emerge do exame do tópico referente aos créditos presumidos, onde o recurso assinalou que seu direito repousaria nas aquisições de aparas de cooperativas de catadores (Lei nº 12.375/2010) ou aquisições de comerciantes atacadistas não contribuintes do imposto.

Ora, ou os créditos se referem a comerciais atacadistas, ou a cooperativas de catadores de material reciclável, sendo as hipóteses mutuamente excludentes.

Em síntese, o recurso somente evidencia a incerteza e temeridade da apropriação do crédito, o que reforça a tese das autoridades fiscais que o contribuinte agiu decididamente a prestar informações inverídicas ao Fisco, ao preencher reiteradamente declarações sem informações dos débitos do IPI devidos.

Esta conduta, a meu sentir, amolda-se à figura da sonegação, assim tomada como toda ação ou omissão tendente a retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, tal como descrito no art. 71 da Lei nº 4.502/64.

Logo, correta a inflição da multa qualificada, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sobre o montante das glosas dos créditos presumidos de IPI indevidamente registrados.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

No que tange à inclusão, no polo passivo, dos Srs. Ricardo Lacombe Trombini e Ítalo Fernando Trombini Filho, diretores do contribuinte autuado, e da pessoa jurídica Sulina Embalagens Ltda., a decisão reclamada deduziu com clareza e concisão, em bem lançado raciocínio, os motivos que ensejaram a manutenção de todos os sujeitos arrolados no lançamento, como responsáveis pelo crédito tributário, razões com as quais concordo e tomo por empréstimo na fundamentação deste voto, pedindo licença para sua transcrição:

“O Termo de Sujeição Passiva Solidária para a pessoa jurídica Sulina Embalagens Ltda, CNPJ (...), foi lavrado com fundamento no art. 124, I, do CTN, em relação à totalidade dos débitos lançados. Estabelece o dispositivo legal:

(...)

O inciso I do art. 124 versa sobre a solidariedade de fato, quando há uma pluralidade de pessoas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

De acordo com a investigação levada a cabo pelo ESPEI/10^oRF, a Sulina Embalagens Ltda é empresa do Grupo Trombini, constituída com o fim de manter em seu nome os bens de produção do grupo, que são utilizados pelas demais empresas em operações acobertadas formalmente por meio de contratos de arrendamento. Em outras palavras, houve uma segregação do patrimônio do grupo em uma pessoa jurídica específica, isolando-o das unidades geradoras de passivo tributário de modo a propiciar uma blindagem desses bens em relação às dívidas geradas. É o que demonstra,

em resumo, o Relatório IPEI RS20130013 em suas fls. 18/56 (e-fls. 3.574/3.612) e fls. 64/93 (e-fls. 3.620/3.649).

Portanto, em razão do papel que coube a Sulina Embalagens Ltda no conjunto das operações conduzidas pelo Grupo Trombini, fica evidente a conexão entre ela e a Trombini Embalagens S/A na ocorrência dos fatos geradores do IPI, conforme fortemente demonstrado pela já mencionada investigação do ESPEI.

Por sua vez, os srs. Ítalo Fernando Trombini Filho (CPF ...) e Ricardo Lacombe Trombini (CPF ...) foram responsabilizados, solidariamente, pelo crédito tributário constituído, por terem sido diretamente responsáveis pela infração à legislação tributária, quando da reiterada prática dolosa de zerar as DCTF e DIPJ, com fundamento no art. 135, III, do CTN:

(...)

Os srs. Ítalo Fernando Trombini Filho e Ricardo Lacombe Trombini foram os responsáveis pela constituição da empresa Sulina Embalagens Ltda, que, como descrito anteriormente, teve a finalidade de propiciar uma blindagem do patrimônio do grupo em relação às dívidas geradas pelas demais empresas. Consta às fls. 12/13 do Relatório IPEI RS20130013 (e-fls. 3.568/3.569) que Ítalo Fernando Trombini Filho e Ricardo Lacombe Trombini foram ou são diretores das empresas Trombini Papel e Embalagens S/A (CNPJ ...), Trombini Papel e Embalagens S/A (CNPJ ...), Trombini Embalagens S/A (CNPJ ...), Trombini Industrial S/A (CNPJ ...), Trombini Embalagens S/A (CNPJ ...). À luz do Relatório IPEI RS20130013, fartamente documentado e detalhado, por participarem das decisões que definiram o comportamento das empresas por eles dirigidos, não há como deixar de imputar a responsabilização pessoal desses dirigentes pelo crédito tributário apurado.

Não é demais citar mais uma vez, como argumento favorável à lavratura dos termos de solidariedade passiva, a expedição de medida liminar, pelo Poder Judiciário, em ação cautelar fiscal nº 0050473-92.2013.403.6182 (e-fls. 4.232/4.233):

‘A petição inicial trouxe boa fundamentação sobre a fumaça do bom direito e o perigo da demora, razão pela qual a liminar fica deferida.

Passo a fundamentar.

Existe crédito tributário constituído por auto de infração contra a requerida TROMBINI EMBALAGENS S.A (CNPJ ...), no valor de R\$132.594.998,57 (cento e trinta e dois milhões, quinhentos e noventa e quatro mil, novecentos e noventa e oito reais e cinquenta e sete centavos), bem como lavratura de Termos de Sujeição Passiva em face dos diretores RICARDO LACOMBE TROMBINI e ÍTALO FERNANDO TROMBINI FILHO, com base no artigo 135, III, do CTN.

Além da fumaça de bom direito, existe risco de total esvaziamento patrimonial, ante a constatada reiteração de condutas, similares à acima exemplificada (fls.214-verso/231).

Embora a constituição do crédito ainda não seja definitiva, certo é que a lei não exige tal definitividade e o lançamento se operou.

Presentes, pois, os requisitos, DEFIRO A LIMINAR, decretando a indisponibilidade dos bens dos Requeridos, com base no artigo 7º, da Lei n.8.397/92, nos termos em que requerida.”

Especificamente em relação à Ação Cautelar Fiscal nº 0050473-92.2013.403.6182, o seu trâmite ocorre perante a Primeira Vara de Execuções Fiscais, Justiça Federal, Subseção Judiciária de São Paulo, TRF 3ª Região.

Em consulta ao sítio virtual do TRF-3ª Região, não foi possível averiguar a movimentação processual e as decisões lançadas, porque o processo está sob segredo de justiça.

As partes acionadas são as mesmas que figuram neste processo administrativo.

Outrossim, constatei que os agravos interpostos desta decisão liminar, no TRF-3ª Região, foram todos denegados, não havendo notícia de revogação da medida liminar a seu tempo expedida.

Tocante à alegação de ausência de individualização das condutas dos diretores da pessoa jurídica autuada, tenho que a imputação da responsabilidade tributária prescinde do isolamento de cada ato que os agentes tenham praticado para a finalidade de caracterizar a sua participação na prática da infração.

O que a lei exige, segundo o entendimento dos tribunais, é que haja a apresentação de fatos que demonstrem a situação implicacional da responsabilização dos agentes, não bastando para tanto a mera figuração dos dirigentes ou sócios nos instrumentos societários da pessoa jurídica.

Neste processo, há farto acervo documental demonstrando a efetiva participação dos responsáveis no desenvolvimento da estrutura societária do grupo econômico Trombini, ao longo das várias alterações promovidas, que culminou com a transferência das instalações industriais e propriedades para a pessoa jurídica Sulina Embalagens Ltda.

Assim, a responsabilidade dos dirigentes não se baseia em circunstâncias hipotéticas, mas dados concretos, como descrito no já mencionado relatório “Informação de Pesquisa e Investigação - IPEI RS20130013”, de 30/08/2013, elaborado pelo ESPEI/10ª RF.

Vale acentuar que os recorrentes não negam os fatos narrados, apenas contestam as conclusões explicitadas e tentam desqualificar o trabalho realizado.

O enquadramento no art. 135, III do Código Tributário Nacional, por sua vez, defluiu da prática de atos que, em minha concepção, violam a legislação garantidora do adimplemento da obrigação tributária, não sendo razoável admitir como válidas, perante a

Fazenda Nacional, operações societárias cujo escopo se resume em resguardar o patrimônio do grupo econômico com a transferência de ativos para empresas específicas e o esvaziamento das outras, geradoras de passivos tributários.

Também não procede a tese que a responsabilidade pessoal dos dirigentes não possa ser atribuída pelo mero inadimplemento da obrigação tributária, isto porque, como exposto alhures, não foi essa a causa determinante da imputação do ônus.

Por derradeiro, a obrigação da autoridade administrativa em proceder ao lançamento e, por decorrência, a realização de todos os procedimentos tendentes a levantar os elementos da obrigação tributária, como descrito no art. 142 do Código Tributário Nacional, não dispensa o sujeito passivo de cumprir as obrigações acessórias e demais deveres correlatos impostos pela legislação tributária, aí incluídos, os atos administrativos baixados pela RFB.

Relativamente à argumentação da pessoa jurídica Sulina Embalagens Ltda., como realçado pela decisão administrativa objurgada, a solidariedade pelo crédito tributário se verifica pelo interesse comum, revelado pelo contexto societário estampado no relatório do ESPEI/10ª RF.

A sua inclusão no polo passivo visa assegurar o resultado útil do lançamento, impedindo que eventuais créditos não pagos simplesmente prescrevam por falta de localização de bens/direitos que possam garantir a sua satisfação.

As peculiaridades apresentadas nestes autos, no que tange à configuração patrimonial e societária das empresas componentes do grupo econômico Trombini, não só permitem, como exigem a inclusão/manutenção da Sulina Embalagens Ltda. no polo passivo deste lançamento, tendo em conta, inclusive, que esta medida não se mostra extraordinária, mormente porque a própria Justiça Federal, em ação cautelar já mencionada, deferiu liminar para que as mesmas pessoas que figuram neste feito respondessem pelo crédito tributário lá discutido.

Com estas considerações, voto por negar provimento aos recursos voluntários apresentados.

Robson José Bayerl