



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11274.720307/2023-21
ACÓRDÃO	3401-014.936 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IPLAC INDÚSTRIA PLÁSTICA CAETÉS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CRITÉRIO OBJETIVO-FUNCIONAL. REGRAS GERAIS DE INTERPRETAÇÃO DO SH.

A classificação fiscal de mercadorias na TIPI rege-se por critérios objetivos, técnicos e funcionais — composição, forma de apresentação e função a que efetivamente se destina o produto —, não prevalecendo a denominação comercial atribuída pelo contribuinte na nota fiscal quando dissociada da realidade física do bem. Descrever como "sobretampa" o que tecnicamente constitui recipiente completo ("marmitta") não desloca a classificação para posição diversa daquela correspondente à função real do artefato.

SUSPENSÃO DO IPI. ART. 29 DA LEI Nº 10.637/2002. RESPONSABILIDADE DO REMETENTE. LIMITES. VÍCIO FORMAL APARENTE NA PRÓPRIA DECLARAÇÃO.

A obrigação do estabelecimento industrial remetente, no regime de suspensão do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, restringe-se à exigência e à verificação dos aspectos formais da declaração fornecida pelo adquirente, não lhe competindo fiscalizar a efetiva destinação dada às mercadorias por terceiro. Contudo, quando o próprio teor da declaração contiver elemento intrínseco e apreensível a olho nu — como a indicação de atividade tipicamente comercial no cálculo da preponderância —, o vício está localizado no documento em si, e não na conduta do adquirente, competindo ao remetente, no exercício do dever mínimo de diligência, recusar-lhe efeitos. Precedente: SC Cosit nº 195/2023.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. ART. 80, § 6º, II, DA LEI Nº 4.502/1964. NECESSIDADE DE PROVA INEQUÍVOCA E ESPECÍFICA DO DOLO. INSUFICIÊNCIA DO MERO ERRO DE CLASSIFICAÇÃO.

A qualificação da multa de ofício para o patamar de 150% pressupõe a demonstração, pela autoridade lançadora, de conduta dolosa autônoma e inequívoca, voltada à sonegação, fraude ou conluio (arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964), não bastando, para tanto, a mera reiteração de erro de classificação fiscal ou de descrição de produto em desconformidade com sua natureza técnica, sobretudo em matéria de notória complexidade classificatória. Ônus probatório da autoridade fiscal quanto ao elemento subjetivo qualificador não satisfeito por presunções derivadas da própria materialidade da infração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário para no mérito, por unanimidade, dar provimento parcial, apenas para afastar a qualificação da multa de ofício.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Laura Baptista Borges, Leandro Wilhelm Wolff (substituto[a] integral), Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever a controvérsia até aquele momento processual, adoto o relatório da decisão de primeira instância:

Eis a exigência:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

IMPOSTO	Cód. Receita Derf 2945	Valor 25.750.003,28
JUROS DE MORA (Calculados até 08/2023)		Valor 6.889.668,63
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 38.212.381,50
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 70.852.053,41
Valor por Extensão SETENTA MILHÕES, OITOCENTOS E CINQUENTA E DOIS MIL, CINQUENTA E TRÊS REAIS E QUARENTA E UM CENTAVOS		

E eis as razões de fato e de direito em apertadíssimo resumo, facilitado pelo didatismo da Autoridade Fiscal ao longo do TVF:

Como explicado no Termo de Intimação Fiscal nº 03, de 26/05/2023, o contribuinte teria cometido 3 tipos de infrações:

a. Saídas de produtos industrializados pelo estabelecimento com erro de classificação fiscal - NCM e alíquota IPI (tipo 1);

b. Saídas de produtos industrializados pelo estabelecimento com suspensão indevida do IPI e com classificação fiscal NCM correta(tipo 2); e

c. Saídas de produtos industrializados pelo estabelecimento com suspensão indevida do IPI e com erro de classificação fiscal – NCM e alíquota IPI (tipo 3).

DA INFRAÇÃO I: FALTA DE DESTAQUE DO IPI NAS SAÍDAS PARA O MERCADO INTERNO DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS PELO ESTABELECIMENTO COM CLASSIFICAÇÃO ERRÔNEA NA NCM/TIPI E UTILIZAÇÃO DE ALÍQUOTA ERRÔNEA DO IPI

Analisaremos, nesta seção, a falta de destaque do IPI nas NF-e de saída por conta dos erros de classificação fiscal na NCM/TIPI.

55. Ao contrário do que constava nas NF-e de saída, verificamos que vários produtos comercializados tinham descrições incompatíveis com os nomes, fotos e representações comuns dos mesmos produtos, conforme as suas fichas técnicas (no sítio da empresa na internet) e páginas dos revendedores dos produtos (nos diversos sítios dos revendedores na internet).

56. Em Anexos do Termo de Intimação Fiscal nº 03, de 26/05/2023, (vide Termo de Intimação Fiscal anexo), relacionamos todas as fichas técnicas dos produtos e as informações de venda de revendedores dos produtos.

57. Como já apresentado, os produtos para os quais foram constatadas as divergências entre a descrição nas NF-e e a descrição efetuada constantes nas fichas técnicas do produto, elaboradas pela própria empresa e presente nas informações para os produtos comercializados por seus revendedores na internet:

DESCRIÇÃO PRODUTO (NF-e SAÍDA)	GRUPO PRODUTOS (INTERNET)
TAMPA FLORADA	BANDEJA
TAMPA LISA PARA PIZZA	DISCO PARA PIZZA
TAMPA ARTICULADA	EMB. CACHORRO-QUENTE - HAMBURGUEIRA OU FRANGUEIRA
SOBRETAMPA	MARMITA

Figura 2 - Lista de divergências de Descrição de produtos nas NF-e de saída

ITEM 1 – TAMPA FLORADA



Figura 8 - Imagens das Bandejas floradas com diversos tamanhos (denominadas nas NF-e de "Tampas floradas")

Vemos que o presente item é uma bandeja (altura muito menor que o comprimento e largura da base), que é destinado a exibir à venda ou transportar alimentos sólidos para comercialização em estabelecimentos alimentícios (padarias, confeitarias, bares, restaurantes etc.).

81. Essa bandeja é denominada de florada por conta do acabamento lateral ao longo de toda a circunferência, que proporciona um aspecto mais sofisticado ao produto.

82. Por conta de sua aplicação, vemos que o produto deve ser classificado na posição "3923 - artigos de transporte ou de embalagem, de plástico; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plástico", conforme a Regra 1 do Sistema Harmonizado ...

Assim, a “bandeja florada” deve ser classificada no mesmo código 3923.90 (até o nível de subposição), independentemente do tipo de plástico utilizado e independentemente da bandeja (circular, retangular etc.)⁸⁷. Para completar a classificação, importante pesquisar o item e o subitem aplicável – 7£1 e 8£1 dígitos.

88. No entanto, na TIPI (NCM), essa subposição não tem qualquer desdobramento em item e subitem...

Logo, o produto deve ser classificado no código NCM 3923.90.00 – sujeito à alíquota de IPI de 15%.

ITEM 2 – TAMPA PARA PIZZA

 Disco para Pizza 15 cm Família: Bandeja Empresa: ULTRATHERM Descrição: Disco para Pizza 15 cm • Fardo com 400 discos. Cor disponível: Branca.	 Disco para Pizza 18 cm Família: Bandeja Empresa: ULTRATHERM Descrição: Disco para Pizza 18 cm • Fardo com 400 discos. Cor disponível: Branca.
--	--

Os “discos para pizza” são obras de plástico de mesma natureza das “bandejas floradas” (destinadas a transportar alimentos) e feitas com EPS.

91. O fato de o alimento a ser transportado ser pizza e a uniformidade das bordas do disco, sem os detalhes estéticos das bandejas floradas, não causam qualquer efeito na classificação fiscal a ser adotada.

92. Assim, por todos os fundamentos apresentados no item 1 das Bandejas floradas, deve-se aplicar aos “discos para pizza” a mesma classificação fiscal indicada, o código NCM 3923.90.00, com alíquota de IPI de 15%.

ITEM 3 – EMB. CACHORRO-QUENTE, HAMBURGUEIRA E FRANGUEIRA

 Embalagem Cachorro Quente H04 Família: Linha Fast Food Empresa: ULTRATHERM Descrição: Embalagem Cachorro Quente H04 • Fardo com 400 embalagens. Cores disponíveis: Branca, Laranja e Preta.	 Hamburgueira H01 Família: Linha Fast Food Empresa: ULTRATHERM Descrição: Hamburgueira H01 • Fardo com 400 hamburgueiras. Cores disponíveis: Branca, Laranja e Preta.
 Hamburgueira H02 Família: Linha Fast Food Empresa: ULTRATHERM Descrição: Hamburgueira H02 • Fardo com 400 hamburgueiras. Cores disponíveis: Branca, Laranja e Preta.	 Hamburgueira H03 Família: Linha Fast Food Empresa: ULTRATHERM Descrição: Hamburgueira H03 • Fardo com 200 hamburgueiras. Cores disponíveis: Branca, Laranja e Preta.

Nestes itens, temos produtos que são RECIPIENTES para o transporte e armazenamento de alimentos prontos, mas diferentemente dos produtos

anteriores (Itens 1 e 2), eles possuem uma cobertura (tampa) que confere proteção maior aos alimentos no transporte e na armazenagem.

94. Cabe ressaltar que o recipiente tem uma lateral fixa, presa à outra parte do recipiente, que funciona como tampa, enquanto as demais são livres. Essa configuração permite a rotação da tampa em torno do eixo de suporte.

95. No caso presente, em vez de descrever como recipiente articulado, o contribuinte denominou o produto de “tampa articulada” nas NF-e..

Não é crível acreditar que uma embalagem seja formada apenas por tampas, sem recipiente.

99. Segundo Antônio Houaiss, no Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 2665:

Tampa: “peça móvel com que se tapa ou cobre” 100.

O verbo “cobrir” nitidamente esclarece (p. 748 do mesmo dicionário):

“ocultar ou resguardar estando ou pondo-se (ou pondo alguma coisa) em cima, diante ou em redor.” 101. Está claro, pois, que apenas a parte superior pode ser denominada de tampa (cobertura).

102. A parte inferior, ainda que tenha dimensões equivalentes à superior, não pode ser desconsiderada de sua natureza de recipiente (p. 2400):

Vaso, caixa ou qualquer outro objeto que possa conter algo.

...

Devemos refutar qualquer possibilidade de o contribuinte pretender denominar nas NF-e, os produtos “Embalagem para Cachorro-Quente, Hamburgueira ou Frangueira” como sendo “Tampas articuladas”, por elas conterem tampas.

105. O contribuinte deve seguir a própria descrição informada nas fichas técnicas dos produtos e comum aos revendedores desses produtos a terceiros, conforme Anexos do Termo de Intimação Fiscal nº 03.

106. A adoção da denominação “Tampa articulada” cria uma confusão, que só pode ser dirimida pela visualização do produto em questão.

107. Em pesquisa para a classificação fiscal do produto, usaremos também pareceres da OMA introduzidos na legislação brasileira, no Anexo da IN RFB nº 1.926, de 16.03.2020 (DOU de 18.03.2020), como explicado anteriormente.

108. Também em relação a essas embalagens formada por recipiente e tampa ligados por uma lateral (que funciona como articulação), ou seja, o recipiente é fechado numa borda e aberto nas demais, encontramos classificação fiscal já informada em parecer da OMA:



Na subposição 3923.10 da NCM, temos os seguintes desdobramentos:

3923.10	- Caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes	
3923.10.10	Estojo de plástico, do tipo utilizado para acondicionar discos para sistemas de leitura por raio laser	15
3923.10.90	Outros	15

A partir da leitura dos itens, vemos que os produtos acima não são do tipo utilizados para acondicionar discos para sistemas de leitura por raio laser (capas de CD ou DVD), mas destinados a acondicionar alimentos prontos.

111. Logo, devemos classificar tais embalagens (“embalagem para cachorro-quente, hamburgueira e frangueira”) no código NCM 3923.10.90 (Outros), com alíquota do IPI de 15%.

112. A Cosit, ao analisar a classificação fiscal de produtos “embalagens com tampas articuladas”, tais como a “embalagem cachorro-quente – frangueira ou hamburgueira” em 2 processos de consulta sobre a classificação fiscal alcançou a mesma conclusão...

ITEM 4 – MARMITA

Marmita M50 Família: Linha Fast Food Empresa: ULTRATHERM Descrição: Marmita M50 • Fardo com 600 marmitas	Marmita M50 Fundo Quadrado Família: Linha Fast Food Empresa: ULTRATHERM Descrição: Marmita M50 Fundo Quadrado • Fardo com 600 marmitas
Marmita M60 Florada Família: Linha Fast Food Empresa: ULTRATHERM Descrição: Marmita M60 Florada • Fardo com 600 marmitas	Marmita M65 Fundo Quadrado Família: Linha Fast Food Empresa: ULTRATHERM Descrição: Marmita M65 Fundo Quadrado • Fardo com 600 marmitas

Nestes itens, temos produtos que também são RECIPIENTES para o transporte e armazenamento de alimentos prontos, mas diferentemente dos produtos dos itens 1 e 2, possuem uma cobertura (tampa) que confere proteção maior aos alimentos no transporte e na armazenagem.

Cabe ressaltar que o recipiente, diferentemente do item 3, não tem uma lateral fixa, presa à outra parte do recipiente. Nele, a tampa é removível e é encaixada por saliências, para dar maior vedação ao produto.

120. O recipiente em questão (vide figura 18) pode ter base circular ou retangular, possuir capacidades diversas e ser feito com cores diferentes, sem que esses aspectos gerem qualquer reflexo na classificação fiscal a ser adotada para o mesmo.

121. No caso presente, em vez de descrever como recipiente com tampa, comumente chamada de “marmita” ou “marmitex”, o contribuinte denominou o produto de “sobretampa” nas NF-e.

Segundo a descrição constante nas NF-e de saída, esses recipientes apresentados na Figura 19 acima, seriam “sobretampas”.

124. Tal descrição revela-se, no entanto, completamente incompatível com os produtos apresentados, verdadeiros recipientes.

125. A incompatibilidade é mais clara, porque existem sobretampas a serem aplicadas por certos tipos de empresas aos seus produtos.

126. Contudo, este não era o caso, pois os produtos assinalados não são sobretampas, mas recipientes que poderão ser fechados pelas tampas que são comercializadas, por vezes, conjuntamente ou mesmo separadas.

...

No entanto, para manter a validade do alimento pronto e a sua sanidade, deve-se adotar uma forma de fechamento para que o recipiente não fique aberto. Dessa forma, adota-se a tampa para fazer o fechamento do recipiente até o consumo final.

136. De acordo com a NCM, as tampas só exercem sua função quando são aplicadas ao recipiente a que se destinam.

137. Lógico que a tampa pode ser fabricada e comercializada separadamente do recipiente, mas a sua função só pode ser desempenhada com a presença do recipiente.

138. Nessa linha, a sobretampa é um dispositivo adicional aplicado para melhorar a vedação dada pela tampa ao conteúdo. Por isso, dizemos inexistir sobretampa sem a existência de uma tampa.

139. Feito esses esclarecimentos sobre a terminologia errônea adotada pela empresa, é necessário discutir a classificação fiscal válida ao produto.

140. Como mencionado, as SC Cosit vinculam internamente a RF13, enquanto tal decisão for mantida válida e não for reformada, de acordo com o art. 33, I, da IN RF13 n.º 2.057/2021.

141. No caso, temos que a SC Cosit nº 98.268/2022 trata dos produtos ora em questão.

Assim, as chamadas “sobretampas” (como descritas na NF-e) devem ser consideradas como “Marmitas” para fins de classificação, porque os produtos nunca tiveram a função de ser aplicado sobre uma tampa.

145. Na verdade, por erro do contribuinte, os recipientes (“marmitas”) eram descritos na NF-e como “sobretampas”, ainda que sequer fossem colocados sobre as tampas, mas abaixo delas.

...

Dessa forma, devemos concluir a análise de que os produtos em questão devem ser classificados no código NCM 3923.10.90, com alíquota do IPI de 15%.

ITEM 5 – BANDEJA DE OVOS ARTICULADA



Diferentemente dos itens 1 a 4, neste caso, não temos um erro de descrição do produto, mas apenas um erro de classificação fiscal na NCM, como será detalhado.

149. Ressalte-se ainda que esse erro não gerou falta de destaque do IPI nas saídas tributadas, pois o contribuinte, a despeito de usar a código NCM incorreto (3923.90.00), utilizou a alíquota de IPI de 15% para efetuar o destaque na NF-e.

150. Assim, a informação do código NCM correto é para que o contribuinte possa retificar a informação na NF-e.

151. Como explicado exhaustivamente antes, mais uma vez, temos um parecer de classificação fiscal da OMA sobre o produto, segundo a coletânea dos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado (CSH) da Organização Mundial das Alfândegas (OMA), anexo da IN RFB nº 1.926/2020, que define precisamente a subposição aplicável ao produto – 3923.10:

DJ DRJ06 MG Fl. 3385 Original

3. Caixa para ovos de galinha, de plástico. Apresenta-se fechada numa borda e aberta nas outras três bordas. Aplicação das RGI 1 e 6.



Para identificar o código NCM completo aplicável ao produto, resta avaliar o item e subitem da subposição.

153. São estes os desdobramentos dessa subposição:

3923.10	- Caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes	
3923.10.10	Estojos de plástico, do tipo utilizado para acondicionar discos para sistemas de leitura por raio laser	15
3923.10.90	Outros	15

Da mesma forma que o Item 3 acima, devemos reconhecer que as Caixas de ovos ou bandejas articuladas não se destinam ao acondicionamento de discos de CD e DVD para sistemas de leitura por raio laser.

155. Assim, os produtos se enquadram no código NCM 3923.10.90, com alíquota do IPI de 15%.

156. Como já mencionado, o erro do contribuinte na classificação fiscal desse produto (código NCM na NF-e: 3923.90.00) não gerou falta de destaque do IPI, pois o contribuinte destacava com a mesma alíquota.

Em resumo, para os produtos mencionados na Infração I, temos os seguintes códigos NCM corretos, de acordo com as regras aplicáveis à classificação de produtos:

DESCRIÇÃO PRODUTO (NF-E SAÍDA)	PRODUTOS (INTERNET)	CÓDIGO NCM CORRETO
TAMPA FLORADA	BANDEJA FLORADA	3923.90.00
TAMPA LISA PARA PIZZA	DISCO PARA PIZZA	3923.90.00
TAMPA ARTICULADA	EMB. CACHORRO-QUENTE - HAMBURGUEIRA OU FRANGUEIRA	3923.10.90
SOBRETAMPA	MARMITA	3923.10.90
BANDEJA DE OVO 12 ARTICULADO	BANDEJA OVOS ARTICULADA	3923.10.90

DA INFRAÇÃO II: FALTA DE DESTAQUE DO IPI NAS SAÍDAS PARA O MERCADO INTERNO DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS PELO ESTABELECIMENTO COM UTILIZAÇÃO INDEVIDA DA SUSPENSÃO DO IPI – ART. 29, DA LEI Nº 10.637/2002

O contribuinte alegou que, com a declaração recebida do comprador, não caberia mais a ele qualquer verificação se o comprador utilizaria os produtos para a Industrialização, ainda que a embalagem fosse (em 96% do total) “bandejas de ovos”, que são utilizadas pelas granjas para acondicionar os ovos de galinha (produtos NT – de acordo com a TIPI).

166. Resta, então, à Fiscalização discutir se as alegações da empresa afastariam as exigências definidas por normativos da RFB, segundo entendimento expresso nas Soluções de Consulta, de que essas saídas não poderiam estar enquadradas na mencionada Suspensão do IPI.

167. As alegações do contribuinte não superam as restrições apontadas pelas Soluções de Consulta emanadas da Cosit, sem esquecer do efeito vinculante de tais soluções, segundo a legislação tributária federal desde a IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013...

...

Como demonstrado, a Suspensão do IPI na saída do vendedor para o comprador deverá ser precedida pela entrega de declaração do comprador acerca do atendimento aos requisitos estabelecidos.

170. Mas será que o fato de o vendedor ter recebido uma declaração do seu comprador bastaria para amparar a referida Suspensão do IPI?

171. Será que essa declaração poderá ser fornecida por qualquer tipo de comprador ao vendedor, de modo que este não tem qualquer responsabilidade pelo teor da declaração a supostamente amparar a Suspensão do imposto?

...

Logico que não é razoável entender que a legislação imponha ao vendedor o dever de fiscalizar as atividades desenvolvidas pelo comprador, para saber se ele tem condições de ser “preponderantemente fabricante” de certos produtos da TIPI.

173. O vendedor não tem o múnus público concedido pela lei à Administração Tributária Federal para poder averiguar a perfeita concordância dos requisitos estabelecidos.

174. Mas isso não livra o vendedor ter de adotar precauções mínimas sobre a natureza das atividades do comprador.

175. Nessa linha, é importante relembrar o posicionamento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (competente às matérias do IPI entre outros tributos), no Acórdão nº 9303-010.684, na Sessão de 16 de setembro de 2020, para a análise de Recurso Especial da Fazenda Nacional - Processo nº

11080.724590/2012-85, sobre a matéria da Suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/2002:

...

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2011

DECLARAÇÃO DO ESTABELECIMENTO ADQUIRENTE AO VENDEDOR. REQUISITO PARA FRUIÇÃO DA SUSPENSÃO DO IPI. ART. 29 DA LEI Nº 10.637/2002.

Para usufruir do benefício fiscal, previsto no art. 29 da Lei nº 10.637/2002, as cautelas atribuídas a cargo do vendedor, beneficiário da suspensão do imposto, não se limitam à declaração do estabelecimento adquirente de que cumprem os requisitos legais. Se a lei exige que o adquirente seja um estabelecimento industrial, não se admite o benefício para outros tipos de adquirentes

Sem dúvida, a abordagem sugerida pelo Conselheiro-Relator está perfeitamente coerente à legislação do IPI, quando avalia os critérios adotados na pretérita Fiscalização.

180. O vendedor, mediante o simples acesso por pesquisa da Situação Cadastral do estabelecimento na página da RFB na Internet, poderia constatar os CNAE dos estabelecimentos envolvidos nas saídas com Suspensão do IPI, verificando que desenvolvem atividades não-industriais (produção rural e atividades comerciais).

181. Ainda mais, o vendedor poderia até mesmo, pela própria internet, informar-se sobre os itens produzidos pelos compradores sem qualquer dificuldade, ainda mais quando as embalagens vendidas são destinadas ao acondicionamento de “ovos de galinha” frescos e com casca (produto NT – classificado no código 0407.21.00) ...

Quando o vendedor, ao contrário, executa saídas com a Suspensão do IPI a estabelecimentos dessa natureza, sem qualquer cautela com relação às efetivas atividades do estabelecimento comprador, ele assume os riscos e danos decorrentes de que tais operações de saídas com Suspensão do IPI possam se revelar incompatíveis com a legislação.

183. Ninguém está a exigir que o vendedor se dirija ao estabelecimento para auditar os produtos saídos do comprador quanto ao atendimento do requisito de preponderância definido na Lei.

184. Agora, é inadmissível entender que um vendedor de grande porte e com expertise em embalagens possa vender tais produtos com Suspensão a empresas que são produtores rurais (granjas de ovos) ou comerciantes (atacadistas ou varejistas), achando que a mera declaração do comprador supre os requisitos legais para o benefício fiscal da venda com Suspensão do IPI.

185. Assim, pela própria especificidade da embalagem produzida, é inegável que o estabelecimento tinha ciência de que os produtos não se destinavam a estabelecimentos industriais, o que não autorizaria a Suspensão do IPI nas saídas das embalagens destinadas aos compradores.

186. Sendo assim, efetuamos o levantamento de todas as NF-e com Suspensão do IPI, por força do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, destinadas a estabelecimentos que possuíam CNAE de produtores rurais e de comerciantes varejistas/atacadistas.

187. Segundo pesquisas no CNPJ, achamos a relação dos compradores que não exercem produção industrial, mas apenas atividade com CNAE ligada a produtos “Ovos” (NT, segundo a TIPI/2017) ou para atividades meramente comerciais.

188. Tais compradores de embalagens com Suspensão Indevida do IPI estão listados na planilha “RELAÇÃO DE COMPRADORES DE PRODUTOS COM SUSPENSÃO INDEVIDA DO IPI - ESTABELECIMENTOS NÃO-INDUSTRIAIS” (vide documento anexo).

189. Assim, as saídas de produtos destinadas a estabelecimentos com CNAE de atividades de industrialização foram excluídas do levantamento da infração, por serem operações válidas.

190. Além da questão da atividade de Produtor Rural ou Comerciante, foram consideradas indevidas as Saídas de produtos com Suspensão do IPI para estabelecimentos optantes pelo Simples Nacional, em respeito ao art. 27 da IN RFB nº '948/2009...

DAS MULTAS APLICADAS Em resumo, os percentuais das multas de ofício aplicáveis às infrações serão de:

TIPOS DE INFRAÇÕES	Multa de Ofício
TIPO 1 - SAÍDAS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL - NCM E ALÍQUOTA DO IPI DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS PELO ESTABELECIMENTO (INFRAÇÃO I)	150%
TIPO 2 - SAÍDAS DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS PELO ESTABELECIMENTO COM SUSPENSÃO INDEVIDA DO IPI E SEM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL (NCM CORRETA) (INFRAÇÃO II-B)	75%
TIPO 3 - SAÍDAS DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS PELO ESTABELECIMENTO COM SUSPENSÃO INDEVIDA DO IPI E COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL (NCM) E DE ALÍQUOTA DO IPI (INFRAÇÃO II-A)	150% PELAS MESMAS RAZÕES DA INFRAÇÃO I, POR SE TRATAR DOS MESMOS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E VENDIDOS NAS MESMAS CONDIÇÕES)

E veio a insurgência:

O artigo 29 da Lei nº 10.637/2002 disciplina acerca da suspensão de IPI, quando da saída de produtos listados na TIPI, além de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME) para outros estabelecimentos..

Visando disciplinar o quanto disposto na Lei nº 10.637/2002, a Receita Federal do Brasil editou as Instruções Normativas de nº 293/2003 e de nº 948/2009, além da edição do Decreto nº 7.212/2010, mais conhecido como RIPI3, pela União.

Vale ressaltar, os dispositivos infralegais não podem inovar em qualquer matéria diversa daquela estabelecida por Lei, mas tão somente disciplinar o que a Lei já dispõe.

...

..., disciplinando o artigo 29 da Lei nº 10.637/2002, as citadas INs não inovaram a matéria legal, determinando assim: (a) que as empresas adquirentes deverão declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos; e (b) que estabelecimento adquirente de que trata este artigo deverá informar, sem formalização de processo, à DRF ou à Derat de seu domicílio fiscal os produtos que elabora e as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem que irá adquirir nos mercados interno e externo.

Nesse sentido, nota-se a boa-fé da IMPUGNANTE, que procurou satisfazer o quanto a norma assim postula, qual seja, que o adquirente declare ao vendedor que atende os requisitos para gozo do benefício (§ 7º-II do artigo 29 da Lei nº 10.637/2002).

É importante frisar, que do vendedor não é exigido o preenchimento de mais nenhum requisito, além daquele de exigir do adquirente sua declaração expressa de preenchimento dos requisitos!

Assim, há boa-fé da IMPUGNANTE no caso em tela, como restou amplamente demonstrado, inclusive com base nas disposições legais.

***Com efeito, não pode a Receita Federal do Brasil eventualmente autuá-la, exigindo suposto IPI e/ou multa, porquanto houve sua boa-fé no negócio jurídico pactuado com as empresas adquirentes, fugindo de sua competência outros elementos que não previstos na Lei.

...

Logo, porque agiu de boa-fé, a IMPUGNANTE não pode ser eventualmente autuada pelo desvirtuamento da destinação das mercadorias pelas adquirentes, inclusive se proferiu falsa declaração, porquanto a obrigação da vendedora é apenas exigir a declaração expressa das empresas adquirentes.

De modo diverso, nota-se que a(s) adquirente(s) possui(em) dever legal de, além fornecer declaração expressa de que preencheu os requisitos, empregar tais produtos à industrialização. Essa é a inteligência da combinação dos artigos retro mencionados, que desobriga a IMPUGNANTE de praticar outro ato além de acolher declaração expressa do(s) adquirente(s).

Logo, tal exigência de IPI e multa de ofício não pode ser exigida da IMPUGNANTE, à luz do artigo 42-§ 2º-I do RIPI, porque esta agiu de boa-fé, exigindo e praticando o que a Lei a determinou, não podendo ser responsabilizada por supostos atos praticados por terceiros.

Assim, o AIIM deve ser anulado/cancelado neste aspecto, diante do preenchimento dos requisitos legais pela IMPUGNANTE, de tal sorte que o AIIM viola a Lei e os dispositivos infralegais, como o RIPI.

E uma vez anulado/cancelado neste aspecto, a multa correspondente também deve ser anulada/cancelada, diante da correta suspensão do IPI, pelos requisitos cumpridos ora incumbidos à IMPUGNANTE.

Do livre exercício da atividade econômica: vendas de mercadorias e utilização das mesmas pelo adquirente, a boa-fé da IMPUGNANTE e a interpretação subjetiva.

...

...a IMPUGNANTE utiliza de nomenclatura mercantil para facilitar a venda de seus produtos, tais como: bandeja, disco para pizza, marmitas etc., mas que na verdade são tampas e/ou sobretampas, de acordo com o NCM 39.23.50.00.

A posição 39.23 dispõe acerca de “Artigos de transporte ou de embalagem, de plástico; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plástico.”.

E as Nesh (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado) diz que A presente posição abrange os artigos de plásticos que sirvam correntemente para embalagem ou transporte de qualquer tipo de produtos, (...)podem citar-se: c) As rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos próprios para fechar recipientes. Nesse passo, a IMPUGNANTE realiza as vendas de seus produtos, de acordo com o NCM já citado. O simples fato das tampas serem vendidas separadamente não desconfiguram a sua natureza, tal como disse o Sr. Auditor Fiscal quando da lavratura do AIIM.

Isso porque, o adquirente pode utilizar a tampa para qualquer finalidade, não tendo a tampa que ser adquirida junto com a sobretampa, e vice-versa.

O método de embalagem é feito por cada adquirente, como melhor entender, por meio da sua estratégia de venda (como melhor for para conservar seu produto, p.e.).

Dessa forma, a tampa lisa para pizza, por exemplo, é usada junto com papel filme PVC, ficando o produto nessa ordem: tampa lisa para pizza -> produto -> papel filme PVC ao redor.

O citado exemplo serve como parâmetro tanto para tampa lisa florada e para tampa articulada. Afinal, tampa é tampa, seja florada, lisa ou articulada, não sendo necessário que seja vendida com qualquer sobretampa (ou outro recipiente similar).

Logo, o simples fato de as tampas estarem sendo vendidas de forma avulsa, ou que tenham um nome mercantil (de fácil entendimento) no website da IMPUGNANTE, por si só, não descaracteriza sua natureza, tampouco seu NCM.

A partir da liberdade de mercado, a PETICIONÁRIA pode ofertar seus produtos da forma que entender melhor, e os adquirentes também podem utilizá-los da forma que entenderem melhor.

...

Ressalta-se: a par da liberdade de mercado, a IMPUGNANTE realiza suas vendas, e os adquirentes utilizam os produtos da forma que bem entenderem.

Nesse passo, a sobretampa é nada menos que uma cápsula, uma caixa pequena, por isso seu NCM é o 39.23.50.005, tal como corretamente atribuiu a IMPUGNANTE.

Logo, as classificações de NCM praticadas pela IMPUGNANTE estão corretas, tal como as alíquotas de IPI, seja das operações tributadas, seja das operações com suspensão do referido imposto.

Isso porque, há a correta aplicação dos produtos descritos com o NCM, obtendo a alíquota correta...

Inconstitucionalidade da multa punitiva cominada no AIIM, de caráter confiscatório.

Quando tudo isso não bastasse, ainda que o AIIM discutido não fosse nulo (o que se admite por mera epítrope), verifica-se a inconstitucionalidade da multa punitiva aplicada à IMPUGNANTE em patamar confiscatório.

Nada obstante a fórmula legislativa para a cominação da multa punitiva cominada no AIIM em debate, sabe-se que o inciso IV do artigo 150 da Constituição veda a utilização de tributo com efeito de confisco.

Trata-se, pois, de limitação constitucional ao poder estatal de tributar, que se afigura um direito fundamental dos contribuintes, não podendo ser violado por qualquer norma infraconstitucional.

...

Nesse passo, no caso vertente, o Sr. Auditor Fiscal lavrou o AIIM contra a IMPUGNANTE exigindo, em alguns casos, multa de ofício no patamar de 150% (cento e cinquenta por cento). Ou seja, há sanção pecuniária em patamar confiscatório, pois em valor que ultrapassa o próprio valor do tributo!

Assim, em jurisprudência pacífica do C. STF e de outros Tribunais do País, essa penalidade aplicada à IMPUGNANTE é notadamente inconstitucional, por violar o princípio do não-confisco.

Logo, a multa de ofício deve ser reduzida de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento), em razão dos limites trazidos pelo Texto Constitucional (que deve ser observado por todo ordenamento), por força do artigo 26-A, § 6º, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972.

Subsidiariamente: Ausência de agravante para majoração da multa de ofício cominada no AIIM.

Subsidiariamente, em caso de não acolhimento da tese de multa punitiva de caráter confiscatório, a IMPUGNANTE entende pela ausência de agravante no caso em tela, para majoração da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) para 150% (cento e cinquenta por cento).

Isso porque, a IMPUGNANTE não praticou reincidência de ato ilícito, tampouco praticou sonegação, fraude ou conluio, com utilização de dolo, em face da Administração Tributária.

Temos, então, que não há no termo de verificação fiscal qualquer prova de “reincidência específica” para majoração da multa de ofício, tampouco qualquer hipótese de dolo, ou seja, que o contribuinte agiu intencionalmente para ludibriar o Fisco.

Até porque, nota-se que a interpretação do NCM é puramente subjetiva, de tal sorte que para o mesmo produto podem existir inúmeras interpretações.

Logo, nesse aspecto, deve ser afastada a qualificação da multa de ofício do patamar de 150% (cento e cinquenta por cento), para que a multa de ofício passe a constar seu piso de 75% (setenta e cinco por cento).

É como relato. Passo a votar.

Sobreveio decisão de primeira instância assim ementada:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ERRO DE POSICIONAMENTO.

As bandejas floradas e os discos para pizza, de plástico, classificam-se na posição TIPI 3923.90.00.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ERRO DE POSICIONAMENTO.

As embalagens para cachorro-quente, hamburgueria ou frangueria e as marmitas, de plástico, classificam-se na posição TIPI 3923.10.90.

SUSPENSÃO. ARTIGO 29/LEI 10.637/2002. UTILIZAÇÃO NÃO AUTORIZADA. VÍCIO DE ORIGEM NAS DECLARAÇÕES FORNECIDAS PELO ADQUIRENTE-INDUSTRIAL.

A aposição nas declarações fornecidas pelo adquirente-industrial de códigos NCM que denotam a presença de atividades não industriais no cálculo da atividade preponderante autoriza o não reconhecimento do efeito jurídico de tais declarações, desautorizando a suspensão do IPI nas NF-e de saída.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a recorrente interpôs o presente recurso voluntário em que repisa os argumentos e alegações de sua impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Celso José Ferreira de Oliveira**, Relator

Da tempestividade e do conhecimento do recurso

A Recorrente foi cientificada do acórdão de piso, por via de seu Domicílio Tributário Eletrônico, em 02/05/2024, tendo protocolado o Recurso Voluntário em 24/05/2024, dentro, portanto, do prazo de trinta dias estabelecido pelo art. 33 do Decreto nº 70.235/1972. Presentes os pressupostos de admissibilidade — legitimidade, interesse recursal e regularidade formal —, conheço do recurso.

Síntese fático processual

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por IPLAC INDÚSTRIA PLÁSTICA CAETÉS LTDA. em face do Acórdão nº 106-046.349, proferido pela 13ª Turma da DRJ06, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte e manteve, em sua integralidade, o crédito tributário constituído por meio de Auto de Infração de IPI, lavrado em 07/08/2023, referente aos períodos de apuração de janeiro de 2019 a dezembro de 2020.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal que instrui o lançamento, a autoridade fiscal apurou, no curso de procedimento de fiscalização, três núcleos de infração distintos, a saber:

- (i) saída de produtos industrializados com erro de classificação fiscal na TIPI, notadamente quanto a bandejas floradas, discos para pizza e embalagens destinadas a cachorro-quente, hamburgueria, frangueria e acondicionamento de refeições prontas ("marmitas"), descritos nas notas fiscais de saída sob nomenclatura tecnicamente incompatível com sua função ("sobretampas");
- (ii) utilização não autorizada do regime de suspensão do IPI previsto no art. 29 da Lei nº 10.637/2002, em operações de venda de materiais de embalagem amparadas por declarações de adquirente cujo teor, segundo a fiscalização,

evidenciaria vício de origem, porquanto neles constariam códigos NCM reveladores de atividade não industrial no cálculo da preponderância; e

- (iii) aplicação da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, sob a capitulação do art. 80, § 6º, inciso II, da Lei nº 4.502/1964, ao fundamento de que a descrição incorreta dos produtos nas notas fiscais de saída configuraria ação comissiva dolosa, apta a caracterizar sonegação e fraude fiscal.

Cientificada, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 3276/3304), na qual sustentou, em síntese:

(a) que os produtos autuados correspondem, tecnicamente, à classificação por ela adotada;

(b) que cumpriu integralmente os requisitos do art. 29 da Lei nº 10.637/2002 para fruição da suspensão do IPI, porquanto exigiu e recebeu declaração expressa dos adquirentes, não lhe competindo fiscalizar a veracidade material de tais documentos nem responder por eventual desvio de destinação a cargo de terceiro, invocando, nesse sentido, o Parecer Normativo CST nº 47/1975, a Solução de Consulta Cosit nº 195/2023 e o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 1.528.524/PE); e

(c) que inexistente, nos autos, prova de dolo apto a justificar a qualificação da multa, tratando-se, quando muito, de equívoco na descrição comercial dos produtos, insuficiente à caracterização de sonegação ou fraude.

A 13ª Turma da DRJ06, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação. Quanto à classificação fiscal, concluiu que:

- (i) as bandejas floradas e os discos para pizza, de plástico, classificam-se na posição TIPI 3923.90.00,
- (ii) as embalagens para cachorro-quente, hamburgueria ou frangueria e as marmitas classificam-se na posição TIPI 3923.10.90, à luz de critérios técnico-funcionais que dissociam a nomenclatura empregada na nota fiscal ("sobretampa") da natureza real do artefato (recipiente completo, com tampa própria ou removível).

Quanto à suspensão do IPI, muito embora tenha reconhecido, com apoio na SC Cosit nº 195/2023, que não cabe ao fabricante-remetente fiscalizar a destinação conferida pelo adquirente às mercadorias, nem responder por seu eventual desvio, salvo conclusão, a Turma *a quo* concluiu que, no caso concreto, o vício residia na própria declaração, e não em conduta do destinatário, porquanto dela constariam códigos NCM reveladores, por si sós, do exercício de atividade não industrial, o que afastaria a boa-fé objetiva da recorrente quanto aos aspectos formais que lhe competia verificar.

Por fim, quanto à multa, entendeu que a descrição sistemática e reiterada dos produtos em desacordo com sua realidade técnica, ao longo de dois anos-calendário, configura ação comissiva dolosa apta a atrair a qualificação prevista no art. 80, § 6º, II, da Lei nº 4.502/1964.

Irresignada, a contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário, tempestivamente, reiterando, no essencial, os fundamentos da impugnação e requerendo, a título subsidiário, a redução da multa de ofício de 150% para o patamar básico de 75%, sob a alegação de efeito confiscatório da sanção exasperada.

Do mérito

Delimito a controvérsia em três questões autônomas, que examino separadamente, na ordem lógica em que se apresentam:

- (i) a classificação fiscal dos produtos autuados;
- (ii) a higidez do regime de suspensão do IPI aplicado às saídas amparadas pelo art. 29 da Lei nº 10.637/2002; e
- (iii) a legitimidade da qualificação da multa de ofício.

Da classificação fiscal dos produtos

A classificação fiscal de mercadorias na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), fundada no Sistema Harmonizado, rege-se por critérios objetivos — composição, forma de apresentação, características físicas e função a que o produto efetivamente se presta —, na forma das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH), internalizadas pelo Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010).

Trata-se de atividade essencialmente técnica, na qual a nomenclatura comercial atribuída pelo próprio contribuinte em nota fiscal não vincula o órgão julgador nem afasta a classificação correspondente à natureza real do bem.

No caso concreto, a autoridade fiscal demonstrou, de modo pormenorizado no Termo de Verificação Fiscal, que os artefatos descritos pela Recorrente como "sobretampas", "tampas articuladas", "tampa florada" e "tampa lisa para pizza" constituem, em sua essência técnica, recipientes completos — dotados de fechamento próprio, removível, articulado ou fixo —, destinados ao acondicionamento e transporte de alimentos prontos, e não meros dispositivos de fechamento destinados a serem apostos sobre recipiente alheio.

A Recorrente contrapõe a esse fundamento tese de igual natureza técnica, e não meramente nominal: sustenta que os produtos autuados corresponderiam a "tampas" e

"cápsulas" da posição 3923.50.00 da TIPI, à luz do princípio da livre iniciativa (art. 170 da Constituição, que autorizaria a comercialização de tampas de forma avulsa) e da Solução de Consulta Cosit nº 98.325/2017, que teria reconhecido a licitude da venda de tampas separadamente do recipiente a que se destinam. Sustenta, ainda, com apoio em exemplo concreto — a interpretação divergente sobre determinado lacre de vedação, que a fiscalização teria classificado como tampa metálica —, que a matéria comportaria mais de uma leitura técnica igualmente razoável, insuscetível, por isso, de exasperação punitiva.

A tese, contudo, não prospera, e a própria Solução de Consulta Cosit nº 98.325/2017 invocada pela Recorrente, corretamente interpretada, confirma — e não infirma — a classificação adotada pela fiscalização. Referida solução de consulta distingue, com precisão, duas situações diversas:

- (i) a tampa de plástico apresentada separadamente, própria para vedar embalagem de terceiro, classificada na posição 3923.50.00; e
- (ii) a embalagem em forma de balde, com ou sem tampa, destinada a envasar e armazenar produtos, classificada na posição 3923.90.00.

A distinção não reside, portanto, na denominação comercial empregada pelo fabricante, mas na função objetiva do artefato: destina-se a fechar recipiente de terceiro (tampa avulsa, posição 3923.50.00) ou constitui, ele próprio, o recipiente de acondicionamento (balde ou embalagem, ainda que provido de tampa própria, integrada ou destacável — posições 3923.90.00 ou 3923.10.90, conforme o caso).

Ora, é exatamente essa segunda hipótese que o Termo de Verificação Fiscal identificou nos produtos autuados: recipientes completos, comercializados com fechamento próprio, e não tampas avulsas destinadas a fechar recipiente comercializado por terceiro. A Solução de Consulta Cosit nº 98.325/2017, portanto, bem compreendida, ampara a classificação da fiscalização, e não a tese da Recorrente.

O exemplo do lacre de vedação, por sua vez, ilustra, quando muito, controvérsia pontual sobre item específico, insuficiente para infirmar a análise funcional exaustiva realizada pela fiscalização sobre a integralidade dos produtos autuados, examinados individualmente à luz de suas fichas técnicas e da forma de comercialização.

Tampouco a invocação do art. 170 da Constituição altera essa conclusão: a livre iniciativa assegura à Recorrente autonomia para eleger a nomenclatura comercial de seus produtos e a forma de comercializá-los, mas não a dispensa da correta classificação fiscal para fins tributários, a qual decorre de critério técnico-objetivo cogente, estranho à autonomia da vontade das partes contratantes.

Superadas, pelas razões expostas, as objeções deduzidas pela Recorrente, remanescem hígidos os critérios objetivos de classificação adotados pela autoridade lançadora e confirmados pela DRJ — amparados, ademais, em Solução de Consulta Cosit vinculante à

Administração Tributária, nos termos do art. 33, I, da IN RFB nº 2.058/2021 —, de modo que não há como se afastar a classificação fiscal atribuída às bandejas floradas e aos discos para pizza na posição TIPI 3923.90.00, tampouco a atribuída às embalagens para cachorro-quente, hamburgueria, frangueria e às marmitas na posição TIPI 3923.10.90.

Quanto a este primeiro ponto, portanto, nego provimento ao recurso, mantendo a reclassificação fiscal promovida pela autoridade lançadora e confirmada em primeira instância.

Da suspensão do IPI — art. 29 da Lei nº 10.637/2002

O regime de suspensão do IPI de que trata o art. 29 da Lei nº 10.637/2002 pressupõe, como requisito legal, que o adquirente das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem tenha como atividade preponderante a industrialização de produtos cuja saída esteja sujeita ao imposto, cabendo-lhe fornecer ao remetente declaração expressa nesse sentido, sob as penas da lei.

A controvérsia instaurada nos autos não diz respeito à existência formal das declarações — incontroversa —, mas à repartição da responsabilidade entre remetente e adquirente quando se apura, a posteriori, que os requisitos da preponderância não estavam efetivamente atendidos.

Sobre esse ponto, a jurisprudência administrativa é uniforme, tendo a própria Solução de Consulta Cosit nº 195/2023, invocada por ambas as partes, fixado que a obrigação do fabricante-remetente é de natureza instrumental e se exaure na exigência da declaração e na verificação de seus aspectos formais, não lhe competindo fiscalizar a efetiva destinação conferida pelo adquirente às mercadorias, tampouco responder pelo descumprimento, por este, dos requisitos da preponderância, salvo em caso de conluio — orientação que converge, no particular, com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça externado no REsp nº 1.528.524/PE.

Assiste razão à Recorrente, portanto, quanto à premissa jurídica: o ônus de verificar a efetiva composição da receita bruta do adquirente, ano a ano, não pode ser transferido ao vendedor, sob pena de se lhe impor fiscalização que a própria legislação tributária reserva à Administração.

A distinção reside, contudo, em saber se o vício apontado pela fiscalização é extrínseco à declaração — dependente de investigação da real atividade do adquirente, estranha ao alcance do remetente — ou intrínseco a ela — apreensível da simples leitura do documento, no exercício do dever mínimo de diligência que, mesmo a jurisprudência mais favorável ao contribuinte, não dispensa.

No caso vertente, a autoridade fiscal não imputou à Recorrente a falta de fiscalização da destinação material conferida pelos adquirentes às mercadorias — o que, de fato, escaparia à sua esfera de responsabilidade —, mas apontou que as próprias declarações recebidas

continham, em seu bojo, a indicação de códigos NCM correspondentes a atividades tipicamente comerciais no cálculo da preponderância declarada, elemento este identificável a partir do próprio teor do documento, sem necessidade de diligência externa ou de acesso a dados de terceiros. Trata-se, portanto, de vício formal aparente, e não de desvio de destinação superveniente e imprevisível — hipótese, esta sim, alheia à responsabilidade do remetente segundo a SC Cosit nº 195/2023.

Reconheço que a linha divisória entre o que é "aspecto formal" cognoscível pelo remetente e o que constitui investigação da atividade alheia, vedada a este, nem sempre é nítida, e que sua fixação deve ser feita com prudência, sob pena de se esvaziar, na prática, a proteção conferida pela lei ao vendedor de boa-fé.

Não obstante, no caso concreto, a irregularidade situa-se no próprio corpo da declaração — e não em fato posterior ou externo a ela —, de modo que sua verificação se inseria no dever mínimo de diligência exigível de qualquer remetente que pretenda gozar do benefício fiscal, na esteira do que já assentava o Parecer Normativo CST nº 47/1975, também invocado pela própria Recorrente.

Não prospera, de outra parte, o argumento de que, por a ementa do acórdão recorrido atribuir o vício às "declarações fornecidas pelo adquirente-industrial", a responsabilidade haveria de recair exclusivamente sobre este último, a eximir a Recorrente. Tal formulação identifica a origem material do vício — que, de fato, está no teor da declaração prestada pelo adquirente —, e não exclui do remetente o dever de exame que sobre ele recai quanto aos aspectos formais desse mesmo documento, antes de dele se valer para fins de suspensão do imposto.

Tampouco socorre à Recorrente a boa-fé objetiva de que trata o art. 422 do Código Civil: esse princípio protege a parte que confiou legitimamente em declaração isenta de vício aparente, situação distinta da dos autos, em que o próprio documento oferecido pelo adquirente continha, à vista, o elemento que deveria ter sido objeto de exame mínimo pelo remetente.

A boa-fé subjetiva da Recorrente quanto à idoneidade do negócio jurídico com o adquirente, ainda que se admita presente, não supre a ausência do exame formal mínimo do documento em que se funda o benefício fiscal por ela própria invocado.

Assim, quanto a este segundo ponto, nego provimento ao recurso, mantendo a exigência do IPI suspenso indevidamente, por não caracterizada, no caso concreto, a excludente de responsabilidade do remetente.

Da qualificação da multa de ofício

A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, prevista no art. 80, § 6º, inciso II, da Lei nº 4.502/1964 (com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/2007), pressupõe a

configuração das hipóteses de sonegação, fraude ou conluio definidas nos arts. 71 a 73 da mesma lei — figuras que têm em comum a exigência de ação ou omissão dolosa, especificamente dirigida a impedir ou retardar o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador ou de suas circunstâncias materiais, ou a reduzir o montante do tributo devido mediante conduta ardilosa.

A jurisprudência deste Conselho é pacífica no sentido de que a qualificação da penalidade não decorre automaticamente da mera existência da infração, por mais grave ou reiterada que seja sua materialidade objetiva. Exige-se, sempre, a demonstração de um plus subjetivo, autônomo em relação ao ilícito tributário em si — o elemento doloso deve ser extraído de circunstância própria e específica, e não simplesmente presumido a partir da repetição do erro ao longo do período fiscalizado. Erro sistemático não se confunde, por si só, com dolo sistemático.

No caso concreto, a autoridade fiscal e, na sequência, a DRJ, fundamentaram a qualificação da multa não apenas na reiteração, ao longo de dois anos-calendário, da descrição dos produtos sob denominação ("sobretampa", "tampa articulada") tecnicamente incompatível com sua natureza real (recipiente/"marmita"), mas também na circunstância, documentada nos itens 55 a 57 do Termo de Verificação Fiscal, de que tal denominação divergiria das próprias fichas técnicas elaboradas pela Recorrente e das informações constantes dos sítios eletrônicos de seus revendedores.

Cuida-se de elemento de prova que ultrapassa a mera reiteração do erro classificatório e que não pode ser desconsiderado pelo julgador, sob pena de se apreciar a controvérsia à margem do conjunto probatório efetivamente produzido nos autos.

Essa divergência, todavia, admite leitura diversa daquela emprestada pela autoridade lançadora. Em primeiro lugar, a nomenclatura "sobretampa"/"tampa articulada" não surgiu como justificativa post factum, tampouco foi abandonada pela Recorrente ao ser confrontada com a autuação: cuida-se da mesma tese classificatória sustentada, de forma consistente, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, sob o argumento de que os produtos se enquadrariam na posição 3923.50.00 (tampas e cápsulas).

A defesa reiterada e coerente de uma mesma interpretação técnica, antes, durante e depois do procedimento fiscal, milita contra a tese de que a nomenclatura empregada nas NF-e tenha sido forjada para reduzir o tributo, e aproxima-a, ao contrário, de convicção classificatória genuína, ainda que tecnicamente equivocada. O dolo pressupõe consciência da ilicitude e vontade de fraudar; a sustentação pública e reiterada de uma tese classificatória, por mais frágil que se repute, é dado que depõe a favor da boa-fé, e não da má-fé, do contribuinte.

Em segundo lugar, o próprio Termo de Verificação Fiscal registra, no Item 5 (bandeja de ovos articulada), hipótese em que a Recorrente, a despeito do erro no código NCM, destacou corretamente a alíquota de 15% do IPI, sem qualquer prejuízo à arrecadação. Esse dado é relevante porque revela inconsistência classificatória de amplitude variável, e não um padrão sistemático e uniforme de subtributação camuflada sob nomenclatura equivocada — achado mais

compatível com deficiência de controle interno na parametrização fiscal do catálogo de produtos do que com esquema deliberado de sonegação.

Em terceiro lugar, a coexistência de nomenclatura comercial — empregada em material de marketing e por revendedores — e nomenclatura fiscal é fenômeno não incomum no comércio de embalagens, em que a mesma peça pode receber designações distintas conforme o interlocutor, sem que essa pluralidade nominal, isoladamente, denuncie desígnio fraudulento.

Para que a divergência apurada pela fiscalização fosse alçada à condição de prova inequívoca do dolo exigido pelo art. 80, § 6º, II, da Lei nº 4.502/1964, seria necessário identificar nexo causal específico entre a nomenclatura adotada e a redução do tributo — por exemplo, a demonstração de que a Recorrente conhecia e utilizava, para fins internos, contábeis ou de outros tributos, a classificação tecnicamente correta, dela se afastando apenas no cálculo do IPI.

Tal nexo não foi demonstrado nos autos: o TVF evidencia divergência frente a fichas técnicas e sítios de revenda, mas não frente a registros fiscais, contábeis ou societários próprios da Recorrente que indicassem tratamento propositalmente enviesado para fins tributários.

Ponderados esses elementos, a divergência entre a descrição fiscal e a ficha técnica, conquanto relevante e digna de exame, não basta, isoladamente, para suprir a exigência de prova inequívoca e específica do dolo qualificador, remanescendo dúvida razoável quanto ao elemento subjetivo — dúvida que, em matéria sancionadora, deve resolver-se em favor do sujeito passivo. Não se está, aqui, a desconsiderar a prova produzida pela fiscalização, mas a reconhecê-la insuficiente, por si só, para o padrão probatório mais rigoroso que a qualificação da penalidade exige.

Cumpra registrar, ainda, que os princípios da tipicidade estrita e da pessoalidade da pena, aplicáveis ao direito administrativo sancionador, impõem interpretação restritiva às normas que agravam a penalidade, vedando-se a qualificação da multa com base em presunções extraídas da própria materialidade da infração principal — sob pena de se converter, na prática, toda a infração de classificação fiscal reiterada em infração qualificada, o que o legislador não pretendeu ao distinguir, no art. 80 da Lei nº 4.502/1964, o percentual básico do percentual exasperado.

Anote-se, ainda, que a qualificação da multa, tal como lançada, fundamentou-se exclusivamente na hipótese correspondente à configuração de fraude (art. 80, § 6º, II, c/c art. 72 da Lei nº 4.502/1964), e não na hipótese alternativa de reincidência específica ou de concurso de circunstâncias agravantes. A alegação defensiva de ausência de reincidência específica, suscitada a título subsidiário pela Recorrente, revela-se, portanto, prejudicada, por não constituir fundamento da autuação, remanescendo a controvérsia integralmente decidida pela análise do elemento doloso empreendida nos parágrafos precedentes.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade da multa de ofício por efeito confiscatório, deduzida com base no art. 150, IV, da Constituição e em precedentes do Supremo Tribunal Federal, não pode este colegiado dela conhecer.

A Súmula CARF nº 2 veda a este Conselho pronunciar-se sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, vedação que alcança também a pretensão de afastar ou limitar o percentual legal da penalidade a partir da comparação entre o valor da multa e o do tributo, juízo que pressuporia, para ser realizado por este colegiado, a própria declaração de invalidade da norma legal que fixa o percentual da sanção — tarefa reservada ao Poder Judiciário. A questão permanece, assim, em aberto nesta seara administrativa, sem prejuízo de a Recorrente buscar a via judicial própria.

Já quanto à invocação do art. 14 da Lei nº 14.689/2023 — que veda, em sede infraconstitucional, multa de ofício superior a 100% do crédito tributário apurado —, o ponto resta prejudicado pelo desfecho ora alcançado: reduzida a multa ao percentual básico de 75% por ausência de comprovação do dolo qualificador, o resultado já observa, com margem, o teto legal invocado, tornando desnecessário o exame autônomo de sua aplicabilidade retroativa ao caso concreto.

Por essas razões, quanto a este terceiro ponto, dou provimento ao recurso para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual básico de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do art. 80, caput, da Lei nº 4.502/1964, mantidos os demais elementos do lançamento.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a do percentual de 150% para o percentual básico de 75%, mantidos os demais termos do lançamento, inclusive os juros de mora incidentes sobre o crédito tributário remanescente.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira