



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>11274.720455/2022-65</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-004.189 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	15 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	INDÚSTRIA DE BEBIDAS PIRASSUNUNGA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Data do fato gerador: 30/11/2017, 31/12/2017, 31/01/2018, 28/02/2018, 31/03/2018, 30/04/2018, 31/05/2018, 30/06/2018, 31/07/2018, 31/08/2018, 30/09/2018

DECADÊNCIA PARCIAL. INOCORRÊNCIA.

Ante a constatação de dolo na conduta do sujeito passivo, o prazo decadencial desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN.

MULTA REGULAMENTAR. VALOR COMERCIAL CONSTANTE NA NOTA FISCAL. CABIMENTO.

O art. 83, inciso II, da Lei nº 4.502, de 1964, impõe a aplicação de multa igual ao valor comercial da mercadoria, ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, aos que utilizarem, receberem ou registrarem nota fiscal que não corresponda à entrada efetiva no estabelecimento adquirente de produto nela descrito.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso.

Em 15 de outubro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**RAMON SILVA CUNHA – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Gilson Macedo Rosemburg Filho** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pela INDÚSTRIA DE BEBIDAS PIRASSUNUNGA LTDA. contra o Acórdão nº 108-041.417, exarado pela 21ª TURMA/DRJ08, que julgou improcedente a impugnação apresentada para contestar Auto de Infração lavrado para constituição de crédito tributário relativo à multa regulamentar prevista no art. 83, II, da Lei nº 4.502, de 1964, no valor de R\$ 140.125.390,00.

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório da decisão de primeira instância, complementando-o ao final:

Consoante a descrição dos fatos do auto de infração, que remete ao relatório de fiscalização, no período de novembro de 2017 a setembro de 2018, o “sujeito passivo ao escriturar como crédito do IPI os valores das NFe emitidas pelas noteiras TM COMERCIO E DISTRIBUICAO DE BEBIDAS, ALIMENTOS E EMBALAGENS LTDA (CNPJ 27.690.889/0001-32) e MICMAR COMERCIAL E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS, EMBALAGENS E BEBIDAS LTDA (CNPJ 29.254.627/0001-50) acabou por, em proveito próprio, utilizar e registrar no seu Livro Registro de Apuração do IPI (EFD ICMS/IPI) as NFe emitidas por empresas que não existiram faticamente e que não tiveram comprovadas as operações que as subsidiariam; portanto, essas notas fiscais não corresponderam a uma saída efetiva e não tiveram comprovadas as suas entradas. Nesta perspectiva, o sujeito passivo incorreu, no plano fenomênico, na conduta em abstrato prevista no art. 83, inciso II, da Lei nº 4.502/1964”.

O relatório de fiscalização em anexo apresenta, detalhadamente, o plano fenomênico no qual as condutas do sujeito passivo que ensejaram o presente lançamento tributário se encontram inseridas.

Especificamente no âmbito do IPI, quanto à multa regulamentar, consta o seguinte no relatório de fiscalização (fls. 5.854/5.856):

“Estabelece o art. 83, inciso II, da Lei nº 4.502/1964, que “Incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respectivamente:” aqueles que “[...] emitirem, fora dos casos

permitidos nesta Lei, nota fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito, haja ou não destaque do imposto e ainda que a nota se refira a produto isento." (grifo nosso).

É possível observar que o comando legislativo impõe a penalidade não somente àquele que realiza a emissão de nota fiscal que não corresponda à saída efetiva do produto nela descrito, mas também àquele que, em proveito próprio ou alheio, registrou essas notas fiscais. Portanto, é apontado como sujeito passivo da infração todo àquele que, em certa medida, é beneficiado com a emissão de notas fiscais que não correspondam com a efetiva saída dos produtos nelas descritos, seja àqueles que as emitiram, sejam àqueles que as registraram e/ou utilizaram-se dessas.

Portanto, o sujeito passivo ao escriturar como crédito do IPI os valores das NFe emitidas pelas noteiras TM COMERCIO E DISTRIBUICAO DE BEBIDAS, ALIMENTOS E EMBALAGENS LTDA (CNPJ 27.690.889/0001-32) e MICMAR COMERCIAL E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS, EMBALAGENS E BEBIDAS LTDA (CNPJ 29.254.627/0001-50) acabou por, em proveito próprio, utilizar e registrar no seu Livro Registro de Apuração do IPI (EFD ICMS/IPI) as NFe emitidas por empresas que não existiram faticamente e que não tiveram comprovadas as operações que as subsidiariam; portanto, essas notas fiscais não corresponderam a uma saída efetiva das empresas noteiras. Nesta perspectiva, o sujeito passivo incorreu, no plano fenomênico, na conduta em abstrato prevista em referenciado dispositivo legal.

Esta fiscalização realizou uma análise entre os valores dos produtos e do IPI informados nas NFe emitidas pelas noteiras TM COMERCIO E DISTRIBUICAO DE BEBIDAS, ALIMENTOS E EMBALAGENS LTDA e MICMAR COMERCIAL E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS, EMBALAGENS E BEBIDAS LTDA em face do sujeito passivo e os informados pelo sujeito passivo nas suas EFD ICMS/IPI apresentadas ao registrá-las. Nessa análise não foram encontradas, no valor total, discrepâncias de valores, seja os valores dos itens ou os valores do IPI. A única discrepância identificada foi entre a competência que a NFe foi registrada na EFD ICMS/IPI e a competência da emissão do documento fiscal; porém, referida discrepância não irá influenciar o montante da penalidade apurada e que se encontra detalhada na tabela abaixo:

Período de Apuração EFD ICMS/IPI	EFD ICMS/IPI		<i>NFe emitidas pelas "noteiras" TM COMÉRCIO e MICMAR COMERCIAL em face do sujeito passivo</i>	
	Valor dos itens	Crédito de IPI	Valor dos itens menos descontos	Valor do IPI
Novembro de 2017	R\$ 1.411.920,00	R\$ 112.953,60	R\$ 3.882.780,00	R\$ 310.622,40
Dezembro de 2017	R\$ 10.471.740,00	R\$ 837.739,20	R\$ 8.000.880,00	R\$ 640.070,40
Janeiro de 2018	R\$ 8.508.520,00	R\$ 680.681,60	R\$ 8.508.520,00	R\$ 680.681,60
Fevereiro de 2018	R\$ 15.392.000,00	R\$ 1.231.360,00	R\$ 15.392.000,00	R\$ 1.231.360,00
Março de 2018	R\$ 17.049.600,00	R\$ 1.363.968,00	R\$ 17.049.600,00	R\$ 1.363.968,00
Abril de 2018	R\$ 15.155.200,00	R\$ 1.212.416,00	R\$ 15.155.200,00	R\$ 1.212.416,00
Maio de 2018	R\$ 13.548.800,00	R\$ 1.083.904,00	R\$ 13.548.800,00	R\$ 1.083.904,00
Junho de 2018	R\$ 19.342.810,00	R\$ 1.547.424,80	R\$ 19.342.810,00	R\$ 1.547.424,80
Julho de 2018	R\$ 20.556.800,00	R\$ 1.644.544,00	R\$ 20.556.800,00	R\$ 1.644.544,00
Agosto de 2018	R\$ 14.016.000,00	R\$ 1.121.280,00	R\$ 14.016.000,00	R\$ 1.121.280,00
Setembro de 2018	R\$ 4.672.000,00	R\$ 373.760,00	R\$ 4.672.000,00	R\$ 373.760,00
<i>Total.....</i>	<b>R\$ 140.125.390,00</b>	<b>R\$ 11.210.031,20</b>	<b>R\$ 140.125.390,00</b>	<b>R\$ 11.210.031,20</b>

A competência observada na apuração da presente multa foi a competência na qual o crédito de IPI foi devidamente registrado na EFD ICMS/IPI, pois é neste momento que o sujeito passivo acaba por incidir na penalidade tributária apurada, à medida que é neste momento que o sujeito passivo se utilizou e registrou, em proveito próprio, das NFe emitidas pelas pessoas jurídicas fictas.

Por sua vez, em razão de os créditos de IPI serem apurados mensalmente, quando da apuração da presente penalidade, os valores atribuídos as mercadorias pelas NFe foram devidamente lançados no último dia do período de apuração, ou seja, no último dia da competência em que esses créditos de IPI foram registrados no Livro Registro de Apuração do IPI (EFD ICMS/IPI).

Portanto, a partir da compreensão que o valor da multa é igual ao valor da mercadoria que lhe é atribuído na nota fiscal, consoante dispõe o art. 83, inciso II, da Lei nº 4.502/1964, o valor da multa é R\$ 140.125.390,00 (cento e quarenta milhões, cento e vinte e cinco mil, trezentos e noventa reais).

Os registros que subsidiaram a apuração da presente penalidade se encontram relacionados no anexo 48". (destaques do original)

O resumo que pode ser feito do restante do relatório de fiscalização, no que concerne ao IPI, é o seguinte:

Primeiramente foram glosados os créditos do IPI referentes a entradas com recuperação de crédito (Código CST/IPI igual a zero) que indicam como origem as empresas noteiras TM COMERCIO E DISTRIBUICAO DE BEBIDAS, ALIMENTOS E EMBALAGENS LTDA (CNPJ 27.690.889/0001 -32) e MICMAR COMERCIAL E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS, EMBALAGENS E BEBIDAS LTDA (CNPJ 29.254.627/0001 -50).

Em segundo lugar, foram observados os produtos saídos com “suspensão do IPI” (CST IPI igual a 55) realizados em face das empresas noteiras ARCHANJO

COMERCIO DE BEBIDAS LTDA (CNPJ 33.523.801/0001 -90), MARKLIN DISTRIBUICAO DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA (CNPJ 10.526.884/0001 -76), POINT DO ATACADO COMERCIAL E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS, EMBALAGENS E BEBIDAS LTDA (CNPJ 30.118.495/0001 -19) e SANTOS CHAGAS COMERCIAL E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS, EMBALAGENS E BEBIDAS LTDA (CNPJ 29.320.019/0001 -05).



Nos dois casos, os débitos apurados de IPI integram o demonstrativo de imposto devido, com a indispensável re-escrituração - do Livro Registro de Apuração do IPI.

Sobre a multa de ofício no relatório de fiscalização:

“Nesta perspectiva, o sujeito passivo ao emitir NFe de saída com suspensão de IPI em face das pessoas jurídicas fictas ARCHANJO COMERCIO DE BEBIDAS LTDA (CNPJ 33.523.801/0001 -90), MARKLIN DISTRIBUICAO DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA (CNPJ 10.526.884/0001 -76), POINT DO ATACADO COMERCIAL E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS, EMBALAGENS E BEBIDAS LTDA (CNPJ 30.118.495/0001 -19) e SANTOS CHAGAS COMERCIAL E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS, EMBALAGENS E BEBIDAS LTDA (CNPJ 29.320.019/0001 -05), suspensão essa que foi demonstrada indevida, deixou de lançar, totalmente, o imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal; razão pela qual se observa, no plano fático, a conduta prevista na legislação tributária para a imposição da multa de ofício.

Por sua vez, o lançamento e a manutenção na EFD ICMS/IPI dos créditos do IPI que se demonstraram indevidos e, portanto, glosados por esta fiscalização, também atraí a imputação da multa de ofício, à medida que esses créditos influenciaram o montante do tributo devido pelo sujeito passivo, cujo valor é obtido a partir do confronto entre os débitos e os créditos apurados do IPI. Desta forma, o sujeito passivo ao realizar o lançamento na EFD ICMS/IPI dos créditos de IPI que se mostraram indevidos acabou por reduzir o valor do imposto devido e, por conseguinte, deixou de recolher o valor equivalente ao crédito de IPI que foi lançado no seu Livro Registro de Apuração do IPI (EFD ICMS/IPI) e que neste momento é glosado por essa fiscalização.

Dispõe o inciso II do § 6º do art. 80 da Lei nº 4.502/1964 que o percentual da multa de ofício, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será duplicado, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante e nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 desta Lei.

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, os quais são referenciados pelo inciso II do § 6º do art. 80 da Lei nº 4.502/1964, dispõem sobre sonegação, fraude e conluio, respectivamente.

A partir de uma leitura atenta dos fatos que foram descritos neste relatório de fiscalização, constatam-se condutas de fraude, razão pela qual a multa de ofício deve ser duplicada.

De acordo com o art. 72 da Lei nº 4.502/1964, Fraude é:

[...] toda ação ou omissão dolosa tendente a **impedir** ou retardar, total ou parcialmente, a **ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal**, ou a **excluir ou modificar as suas características essenciais**, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. (grifo nosso)

(...)

Desta forma, observa-se que o comando legislativo descreve um fazer (ação) ou não fazer (omissão), além do dolo, o que é evidente pela literalidade do artigo, tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Referido comando legislativo pode ser compreendido, didaticamente, a partir da figura abaixo, a qual segregá os principais elementos da definição de fraude apresentada anteriormente e que serão abordados de forma detalhada, momento no qual será realizada a subsunção das condutas do sujeito passivo aos elementos da penalidade.



Figura 257: Fraude - art. 72 da Lei nº 4.502/1964

Nesta perspectiva, considerando-se tão somente a finalidade a que se pretende a presente subseção, que é dispor sobre a multa de ofício e a sua qualificação em relação ao imposto sobre produtos industrializados, e

abstraindo-se ao se buscar essa finalidade os fatos e as condutas do sujeito passivo que incidiram em fraude em relação aos demais tributos neste relatório de fiscalização apurados, é possível afirmar que o sujeito passivo ao promover a saída de produtos com suspensão de IPI em face das pessoas jurídicas fictas que foram apresentadas, suspensão essa que foi demonstrada indevida, deixou de lançar, totalmente, o imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal e no seu Livro Registro de Apuração do IPI (EFD ICMS/IPI), incidindo em fraude, consoante dispõe o art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Estabelece o art. 35, inciso II, do RIPI/2010 que o fato gerador do IPI é “[...] a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial”.

Por conseguinte, o art. 189 do RIPI/2010, localizado topologicamente no capítulo X que dispõe sobre “do cálculo do imposto”, estabelece que “O imposto será calculado mediante aplicação das alíquotas, constantes da TIPI, sobre o valor tributável dos produtos”, valor tributável esse que é delimitado, entre outros dispositivos legais, pelo art. 190, inciso II, o qual estabelece que “Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável “[...] dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial” (grifo nosso).

A partir da compreensão do fato gerador do IPI, da sua base de cálculo e da sua apuração, é possível a cognição da conduta fraudulenta, à medida que, ao promover a saída de produtos para pessoas jurídicas fictas com a suspensão do IPI, saída essa na qual se demonstrou que os produtos, após transitarem por uma ou mais pessoas jurídicas também fictas, desapareceram, e que a suspensão se demonstrou indevida, o sujeito passivo deixou de lançar o imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal e no Livro Registro de Apuração do IPI (EFD ICMS/IPI); portanto, não incluiu os valores decorrentes dessas operações no valor tributável e, por conseguinte, no critério quantitativo (base de cálculo) quando da apuração desse tributo, modificando as características essenciais do fato gerador de modo a reduzir o montante do imposto devido.

Também é possível afirmar que o sujeito passivo, ao promover a saída de produtos do seu estabelecimento industrial afirmando que essa saída, em relação ao IPI, possuiria natureza jurídica de suspensão desse tributo, também modificou as características essenciais do fato gerador, à medida que conferiu a esse fato gerador uma natureza jurídica distinta daquela que se demonstrou real. Ou seja, afirmou que a natureza jurídica do fato gerador seria uma suspensão de IPI, quando essa saída não comportava a suspensão desse tributo.

A Fraude também se observa quando do registro do crédito indevido que se encontra lastreado em notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas fictas.

(...)

Não se pode perder de vista que o sujeito passivo, seja nas entradas de produtos com origem em pessoas jurídicas fictas que afirmou em suas escriturações contábeis e fiscais terem ocorrido, porém não comprovadas, ou nas saídas de produtos para pessoas jurídicas fictas; enfim, ao se analisar o plano fenomênico no qual a apuração do IPI pelo sujeito passivo se encontra inserida, constata -se que esse se beneficiou de pessoas jurídicas fictas (“noteiras”).

A utilização de pessoas jurídicas fictas, de per si, demonstra o elemento subjetivo dolo na conduta do sujeito passivo, último elemento que faltava ser apresentado nessa subseção para concluir os elementos necessários para caracterizar a fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Entrementes, também é possível identificar o elemento subjetivo dolo nas condutas (ações) do sujeito passivo que foram praticadas por esse na tentativa de transparecer como legítimas as operações que ensejariam os créditos de IPI, as quais se encontram lastreadas em NFe emitidas por pessoas jurídicas fictas e nas saídas de produtos com a suspensão do IPI realizadas em face de pessoas jurídicas também fictas. Essas condutas (ações) que demonstram o dolo do sujeito passivo com a finalidade de modificar características essenciais do fato gerador de modo a reduzir o montante do imposto devido se encontram detalhadas no decorrer de todo o relatório de fiscalização, porém sintetizadas nas poucas linhas abaixo:

- A apresentação de instrumentos particulares firmados entre o sujeito passivo e a pessoa jurídica ficta JULU COMERCIAL DISTRIBUIDORA DE EMBALAGENS LTDA, representada pela pessoa física JULIANA CRISTINA PRADO, em tese, ideologicamente falsos, à medida que essa firmou termo de declaração no qual é afirmado que desconhece as pessoas jurídicas que a apresentaram no QSA. De forma semelhante, LUIS HENRIQUE DE CARVALHO, também integrante do QSA da JULU COMERCIAL, também firmou termo de declaração com teor semelhante(observar Figura 22, à fl. 57, e Figura 23, fl. 57).
- A manutenção no passivo circulante de obrigações em face de pessoas jurídicas fictas com a finalidade transparecer como legítimas as suas obrigações em face dessas. Algumas dessas obrigações, deve-se destacar, remontam desde a escrituração contábil de 2014 e permaneceram por diversos anos -calendário sem adimplementos.
- Transferência de recursos financeiros para a pessoa jurídica ficta ULTRA TOP COMERCIO DE BEBIDAS, CNPJ 33.524.019/0001 -96, enquanto a sua escrituração contábil registrou o adimplemento de obrigações com a

pessoa jurídica ficta MICMAR COMERCIAL E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS, EMBALAGENS E BEBIDAS LTDA, cujas NFe foram utilizadas para lastrear créditos de IPI. Com esse fato o sujeito passivo procurou transparecer uma legítima operação com a MICMAR COMERCIAL, reduzindo as suas obrigações em face dessa e, contabilmente, indicando o adimplemento das NFe que foram utilizadas como crédito do IPI; porém, os recursos financeiros foram enviados a pessoa jurídica ficta ULTRA TOP, com a qual o sujeito passivo afirmou não ter realizado nenhuma operação comercial e/ou empresarial, não esclarecendo, quando intimado, a razão pela qual essas transferências foram realizadas. Por oportuno, consoante demonstrado, esses recursos financeiros saíram do sujeito passivo em direção à noteira ULTRA TOP e, após transitar por outra noteira, retornou ao próprio sujeito passivo como adiantamento de clientes. (Observar seção 6, à fl.362).

- A transferência de recursos da noteira POINT DO ATACADO para o sujeito passivo (Observar seção 6, à fl. 362), recursos financeiros esses que tentaram transparecer a legitimidade da operação entre o sujeito passivo e a pessoa jurídica ficta POINT DO ATACADO, a qual foi destinatária de produtos saídos com suspensão do IPI em conjunto com outras pessoas jurídicas fictas, entre elas a “noteira” SANTOS CHAGAS COMERCIAL E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS, EMBALAGENS E BEBIDAS LTDA.
- Porém, o sujeito passivo, ao escriturar esses recebimentos, consoante demonstrado à Tabela 147 (fl. 392), realizou lançamentos contábeis não somente na conta contábil representativa dos seus direitos decorrentes das saídas dos produtos com suspensão do IPI em face da “noteira” POINT DO ATACADO, mas também da pessoa jurídica SANTOS CHAGAS, o que também acabou por conferir aparência de legitimidade as operações decorrentes das saídas de produtos com suspensão do IPI também em face dessa noteira. O sujeito passivo ao ser intimado pelo “Termo de Constatação e Intimação Fiscal (Termo nº 06)”, lavrado no bojo do TDPF nº 04.2.01.00 - 2021 -00244 -0 (IRPJ, PIS e COFINS), a apresentar os extratos bancários do dia, assinalando os depósitos recebidos referentes aos lançamentos contábeis realizados à débito na conta contábil nº 10101020001375 - BANCO ITAU (21) 06625 -4, em razão dos lançamentos efetuados à crédito (contrapartida) indicados naquele termo, lançamentos contábeis esses realizados na conta contábil nº 10105020143674 (POINT DO ATAC COM E DISTRIB ALIM EMB BEBS LTD) e que correspondem ao demonstrado na Tabela 147, fl. 392, a qual apresenta as discrepâncias identificadas por esta fiscalização entre os valores debitados na conta bancária da pessoa jurídica POINT DO ATACADO destinados ao sujeito passivo e a forma como estes valores foram escriturados na ECD do sujeito passivo, decidiu o sujeito passivo por permanecer inerte, não apresentando resposta a este questionamento e manteve o seu pedido interminável por dilação de prazo

subsidiado no incidente meteorológico, mesmo que a resposta demandasse tão somente a apresentação de extratos bancários.

• Portanto, ao receber recursos financeiros da POINT DO ATACADO, a qual, consoante demonstrado à seção 6, fl. 362, transferiu ao sujeito passivo 99,70% e 99,93% dos créditos que foram realizados em sua conta bancária nos anos -calendário 2018 e 2019, respectivamente, o sujeito passivo acabou por utilizar essa pessoa jurídica ficta como uma interface entre ele e terceiros, interface essa que permitiu a saída de produtos com suspensão do IPI, os quais, consoante demonstrado, foram destinados a outras pessoas jurídicas fictas e “desapareceram”. Por conseguinte, ao receber os recursos financeiros da POINT DO ATACADO, a qual concentrou depósitos de diversas empresas, entre elas outras pessoas jurídicas fictas (observar Tabela 146, à fl. 391), possibilitou que os recursos financeiros decorrentes das vendas realizadas indiretamente através dessas pessoas jurídicas fictas lhe fossem destinados.

• Nesta oportunidade, com a finalidade de facilitar a compreensão do contexto fático no qual a pessoa jurídica POINT DO ATACADO se encontra inserida e complementar os fatos apresentados nos poucos parágrafos acima, é importante relembrar que o sócio administrador WANDERSON MOREIRA DA SILVA também assinou termo de declaração no qual afirma que desconhece a pessoas jurídicas que o apresentam no quadro societário (observar Figura 146, fl. 230).

Desta forma, fica demonstrada a ação dolosa do sujeito passivo de modificar as características essenciais do fato gerador, em especial o seu elemento quantitativo (base de cálculo) e a sua natureza jurídica, que resulta na apuração e redução do montante do tributo devido; portanto, fica demonstrada a fraude, razão pela qual a multa de ofício é duplicada, consoante dispõe o inciso II do § 6º do art. 80 c/c art. 72, ambos da Lei nº 4.502/1964.

No que concerne ao prazo decadencial do IPI, caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a respectiva contagem é prevista no art. 173, I, do CTN. Portanto, o prazo decadencial para o exame dos fatos geradores ocorridos no ano de 2017 tem como dies a quo o primeiro dia do exercício seguinte (2018) e o dies ad quem o último dia do ano de 2022, ou seja, 5 anos após o marco inicial, consoante o seguinte esquema:

AC 2017	AC 2018	AC 2022 31/12/2022	AC 2023 01/01/2023
<ul style="list-style-type: none"> <li>• IPI</li> <li>• Período de apuração MENSAL</li> <li>• Exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 01/01/2018 é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.</li> <li>• Marco inicial do prazo decadencial.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Limite para constituir o crédito tributário mediante o lançamento.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.</li> </ul>

Figura 258: Contagem do prazo decadencial – IPI AC2017

Instruem a peça fiscal vasta documentação e demonstrativos como anexos do relatório de fiscalização (fls. 5.902/25.099).

A empresa tomou ciência da exação em 16 /12/2022, conforme “termo de ciência por abertura de mensagem (fl. 25.100).

Em 16/01/2023, conforme “termo de solicitação de juntada” (fl. 25.102), a contribuinte apresentou impugnação (fls. 25.105 /25.125), subscrita pelos patronos da pessoa jurídica (procuração, fls. 25.137 /25.138) e em que aduz, em síntese, o que segue:

1) As mercadorias adquiridas são embalagens de vidro reciclado empregadas no engarrafamento de bebidas comercializadas pela impugnante, sendo que essas empresas “recicadoras” não são de grande porte, sem especialistas contábeis e jurídicos, e são formadas por ex-catadores de lixo reciclável. Além disso:

“Contudo, em razão destas características das empresas deste setor, não raras as vezes elas são objeto de fiscalização por parte dos Fiscos (estaduais e federal) e muitas vezes são alvos de processos de suspensão/cassação de inscrição estadual em razão da sua não localização etc., vindo a ser declarada “empresa inidônea” para operar.

Ciente deste cenário, a Impugnante se certifica de todos os meios que estão ao seu alcance, principalmente, através de constantes consultas em sites mantidos por órgãos públicos, para se salvaguardar acerca da idoneidade das referidas empresas fornecedoras.

E uma vez constatada a inidoneidade de uma delas, a Impugnante suspende imediatamente os pagamentos pendentes em seu favor, até que a empresa regularize sua situação perante o Fisco, e busca no mercado outra empresa para suprir sua demanda de embalagens.

Portanto, o fato da Impugnante comercializar com empresas que são posteriormente declaradas inidôneas ou baixada, assim como o fato de possuir em sua contabilidade muitos créditos a receber destas empresas, está intrinsecamente relacionado com tais características deste mercado, e não com qualquer conduta ou participação da própria Impugnante em um suposto esquema fraudulento, ao contrário do que afirma a Fiscalização”.

2) No relatório fiscal, constam várias empresas sem relação com o auto de infração, mas que são usadas para “criar uma fantasiosa imagem de que a impugnante seria uma empresa criminosa, (...) envolvida em um esquema criminoso de compra de matérias-primas e venda de seus produtos”. As empresas mencionadas (Sandm Comércio e Distribuição de Embalagens Ltda., CRZ Comércio e Distribuição de Embalagens Ltda.; DKS - Comercial Distribuidora de Embalagens Ltda.; Joron Comercial Distribuidora de Embalagens Ltda.; Arc -Comercial Distribuidora Ltda; Juli Comercial Distribuidora de Embalagens Ltda.; MCC Shop Comercial e Distribuidora de Alimentos, Embalagens e Bebidas Ltda., e outras) não tiveram relação comercial com a impugnante, o que a própria autoridade fiscal reconhece; somente as empresas TM COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO DE BEBIDAS, ALIMENTOS E EMBALAGENS LTDA (CNPJ 27.690.889/0001-32) e MICMAR COMERCIAL E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS, EMBALAGENS E BEBIDAS LTDA (CNPJ 29.254.627/0001-50) travaram relações comerciais com a impugnante. Se há provas de ilícitos perpetrados pelas empresas “noteiras”, mas não há relação entre essas práticas ilícitas e a impugnante, que não teve nenhum conhecimento ou participação nessas práticas; na verdade, as operações comerciais ocorreram e a impugnante agiu de boa-fé.

3) A fiscalização centrou a vedação ao aproveitamento dos créditos no fato de que ambas as empresas, TM e MICMAR, terem as respectivas inscrições estaduais canceladas, nulas ou impedidas pelas Secretarias Estaduais e, assim, sido consideradas como fictas ou “noteiras” pelo Fisco Federal. Segue a impugnante:

“Ocorre que, o fato das referidas empresas serem ou não “fictícias” /“noteiras” não significa que as operações comerciais realizadas com a Impugnante não ocorreram, conforme se passará a demonstrar, razão pela qual deve ser reconhecida a boa -fé desta e, consequentemente, a legitimidade dos creditamentos de IPI realizados oriundo destas operações e o cancelamento da presente multa autuada.

Entende -se por boa-fé a adoção de postura proba, sincera, justa e honesta, quando o sujeito age com retidão.

(...)O contribuinte de boa-fé, ainda que não amparado expressamente pela legislação tributária, vem ganhando a devida proteção jurídica através da jurisprudência pátria, como se constata através de Súmula 509 editada pelo Superior Tribunal de Justiça, oriunda do julgamento do Recurso Especial nº 1.148.444/MG, onde o Egrégio Tribunal pacificou o entendimento de que não admite que terceiro de boa-fé seja prejudicado se comprovada a ocorrência das operações que ensejaram a tomada de crédito.

(...)

Da análise do referido julgado afere -se que o STJ concluiu que a boa -fé do adquirente das mercadorias se verifica quando preenchidos os seguintes requisitos:

- (a) comprovada a veracidade das operações (mediante, por exemplo, apresentação de Livro Registro de Entradas e comprovantes de pagamentos à empresa inidônea);
- (b) a declaração de idoneidade da empresa fornecedora tiver ocorrido posteriormente às operações questionadas;
- (c) comprovado que o contribuinte exigiu ou consultou nos cadastros mantidos por órgãos públicos, no momento da celebração do negócio jurídico, a documentação pertinente à assunção da regularidade da empresa vendedora.

(...)

Outro acontecimento que legitima a boa-fé da Impugnante, além da efetiva pesquisa de regularidade junto aos órgãos competentes, é o fato de que as declarações de inidoneidade das fornecedoras apenas tiveram publicidade somente após as operações tidas como irregulares, como de fato ocorreu, a boa-fé do contribuinte será bastante e suficiente para legitimar as operações contestadas no período fiscalizado, bastando que se comprove mormente que essas operações de fato ocorreram.

A fim de demonstrar o alegado, a Impugnante separou, por amostragem, os documentos das principais empresas ditas “fictas” ou “noteiras” segundo o Relatório Fiscal, evidenciando assim a presença de documentos que evidenciam a efetividade das operações, nos termos fixados pelo E. STJ no REsp nº 1.148.444/MG, razão pela qual deve ser considerada sua boa-fé em relação à eventual posterior declaração de inidoneidade, não localização, baixa de ofício ou algo desta natureza”.

Definição da documentação anexada à impugnação referente a TM, MICMAR e outras empresas (fls. 25.141 /34.390 )

4) Conforme a documentação acostada, há a comprovação de que as operações comerciais ocorreram, com as objeções cadastrais das empresas fornecedoras efetivas muito tempo depois. Ademais, na impugnação:

“Ou seja, as compras e vendas realizadas entre a Impugnante e as referidas empresas só foram contestados pela presente Fiscalização em razão dos efeitos retroativos conferidos à declaração de inidoneidade daquelas, o que trata -se de uma mera presunção de que todas as operações praticadas por estas empresas foram inexistentes. O que não se confirma no caso concreto!

Não por outro motivo os bancos de cadastros dos órgãos públicos (estadual e federal) apontavam as referidas empresas como aptas/habilitadas/ativa, conforme documentos supramencionados .

Ou seja, a Impugnante quando adquiriu/vendeu produtos com estas empresas, agiu da forma como recomendam as boas práticas comerciais,

respeitando inclusive a própria orientação dos Fiscos que previam a regularidade das mesmas nos cadastros disponibilizados à população.

**Se os cadastros mantidos pelos órgãos públicos não servem para orientar a população com relação à regularidade das empresas constituídas no país, para que servem?**

Seria impossível que a Impugnante previsse, anos antes, que uma determinada operação de compra e venda, em meio a inúmeras outras que compõem a sua operação, seria desconsiderada em razão de declaração de inidoneidade da empresa fornecedora anos depois.

E uma vez constatada a inidoneidade de uma dessas empresas, a Impugnante tratou de suspender imediatamente não apenas os pedidos de compras, como também, em alguns casos, os próprios pagamentos, e passou a negociar e adquirir as matérias -primas de outros fornecedores.

Portanto, a efetividade e a lisura das operações realizadas com as empresas “fictas” podem ser constatadas a partir da análise dos vastos documentos ora anexados, tais como, pedidos de compras, notas fiscais, registros em livros fiscais, pagamentos, etc.

No tocante aos transportes destas mercadorias, como já observado pela própria Fiscalização, reitera -se que eles não foram contratados e pagos pela Impugnante, mas sim das fornecedoras (cláusula CIF), razão pela qual esta não possui as informações/documentos relativos a estes serviços. Cabe ressaltar ainda que, eventuais contabilizações destes valores pela Impugnante, como alega a Fiscalização, não passam de equívocos contábeis que não podem descharacterizar a veracidade das operações.

Impende ressaltar ainda que, não por outro motivo, apresentando o mesmo conjunto probatório apresentado nesta ocasião, o Poder Judiciário reconheceu a nulidade do AIIM nº 4.016.923 -6, lavrado em face da Impugnante em razão do creditamento de ICMS em operações de aquisição de insumos, no período de março de 2009 a janeiro de 2012, da empresa “ARC Comercial Distribuidora Ltda.”, uma das pessoas jurídicas “fictas” ou “noteiras” mencionadas no Relatório Fiscal – embora não conste no rol das empresas que deram ensejo à presente autuação em razão do período das operações.

(...)Desse modo, tendo sido comprovada a efetividade e a lisura das operações de aquisição de insumos da Impugnante com as pessoas jurídicas supostamente “fictas” ou “noteiras”, tem -se por caracterizada a boa-fé da Impugnante nos termos dos critérios fixados pelo E. STJ em sede de recursos repetitivos (REsp nº 1.148.444/MG), logo, os créditos utilizados de IPI, objeto da presente autuação, são absolutamente lícitos, e, consequentemente, não se aplica a Multa Regulamentar ora autuada”. (grifos do original)

5) Não acolhidos os argumentos anteriores, deve ser considerada a decadência parcial do auto de infração cientificado em 16/12/2022 especificamente quanto ao débito com fato gerador de 30/11/2017, em razão do art. 150, § 4º, do CTN.

Por fim, requer que seja recebida a impugnação e acolhidas as razões para julgá-la procedente porque houve a demonstração da efetividade das operações realizadas com as empresas ditas “fictas” ou “noteiras”, sendo legítima a escrituração dos créditos; ou, pelo menos, que seja reconhecida a decadência parcial da exigência no que respeita ao fato gerador de 31/11/2017 (sic).

Ao analisar a impugnação apresentada pelo contribuinte, a DRJ08 julgou improcedente a impugnação, em julgamento assim ementado:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Data do fato gerador: 30/11/2017, 31/12/2017, 31/01/2018, 28/02/2018, 31/03/2018, 30/04/2018, 31/05/2018, 30/06/2018, 31/07/2018, 31/08/2018, 30/09/2018

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. RECEBIMENTO E UTILIZAÇÃO. MULTA REGULAMENTAR.

Inflige -se a multa correspondente ao valor atribuído à mercadoria na nota fiscal inidônea, emitida por empresa inexistente de fato (empresa “noteira”) e recebida e utilizada pela adquirente dos bens para reduzir saldos devedores do imposto mediante a dedução de créditos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 30/11/2017, 31/12/2017, 31/01/2018, 28/02/2018, 31/03/2018, 30/04/2018, 31/05/2018, 30/06/2018, 31/07/2018, 31/08/2018, 30/09/2018

DECADÊNCIA. DOLO.

A contagem do prazo quinquenal de decadência se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, observadas circunstâncias qualificativas como a fraude, indicadora de dolo.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Inconformada com o acórdão exarado, a sociedade empresária interpôs recurso voluntário alegando em síntese:

- Boa-fé da Recorrente: A defesa argumenta que a empresa adotou medidas de diligência, como consultas em cadastros públicos, à época das operações, e não há prova de envolvimento da Recorrente em práticas ilícitas.
- Efetividade das operações: Foram apresentadas evidências documentais (notas fiscais, registros contábeis e comprovantes de pagamento) que demonstram a realização efetiva das operações comerciais.

- Decadência: Argumenta-se pela decadência parcial com base no artigo 150, § 4º, do CTN, considerando o período de 2017 a 2019 e a lavratura do auto em 2022.
- Caráter Confiscatório da Multa: Questiona-se a constitucionalidade da multa aplicada (150% do valor do tributo), com base no princípio da vedação ao confisco e no Tema 863 do STF.

## VOTO

Conselheiro **RAMON SILVA CUNHA**, Relator.

O recurso voluntário interposto é tempestivo e preenche os requisitos estabelecidos na legislação processual para ser apreciado.

Não havendo questões preliminares suscitadas, avança-se para a análise do mérito.

### **Do mérito.**

Quanto ao mérito, observa-se que a Recorrente divide sua peça recursal entre os seguintes tópicos:

- III.1. Contextualização do Mercado de Vasilhames de Vidro Reciclados
- III.2. Da Ausência de Provas de Qualquer Envolvimento da Recorrente em Supostos Ilícitos praticados por Terceiros
- III.3. Da Boa-Fé da Recorrente: Comprovação da Efetividade das Operações Comerciais - STJ (REsp nº 1.148.444/MG)
- III.4. Da Decadência Parcial do Lançamento Tributário Realizado
- III.5. O caráter confiscatório da multa aplicada e a necessidade de suspensão do processo em razão do Tema 863 do STF.

### **Da alegação de decadência parcial**

Tratando-se de questão preliminar de mérito, convém que se analise o quarto tópico supramencionado, que trata da decadência.

A Recorrente afirma que não teria ocorrido dolo no presente caso e que, portanto, deve ser reconhecida a decadência parcial dos débitos objeto do lançamento tributário, com

relação aos fatores geradores ocorridos entre 30/06/2017 e 30/11/2017, na medida em que só foi cientificada do auto de infração em 16/12/2022.

A alegação tem por fundamento as disposições do artigo 150, §4º, do CTN. Convém que se transcreva o dispositivo:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Não merece amparo a alegação da Recorrente.

Primeiramente porque o auto de infração em pauta não trata de tributo, razão por que não há como o contribuinte estar sujeito ao lançamento por homologação, previsto no exerto supratranscrito.

Conforme registrado no relatório supra, trata o auto de infração de multa cujo lançamento foi fundamentado no art. 83, inciso II, da Lei nº 4.502/64 e art. 572, inciso II, do Decreto nº 7.212/10, verificada a subsunção do fato à norma; no caso, a utilização de notas fiscais ideologicamente falsas. Não há que se falar, consequentemente, em hipótese de antecipação de pagamento.

Não bastasse isso, releva considerar ainda que o art. 150, §4º, do CTN dispõe expressamente que o prazo decadencial se esgotará após cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, mas ressalva os casos de ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No presente caso, conforme bem assentou o acórdão da DRJ, ficou constatado dolo na conduta do sujeito passivo relativamente aos períodos de referência fiscalizados o que, por consequência, deslocou o início do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Dessa forma, os fatos geradores ocorridos no ano de 2017 não estão fulminados pela decadência, eis que a Fazenda Pública poderia ter efetuado o lançamento até dia 31/12/2022. No presente caso, a Recorrente foi cientificada em 16/12/2022; dentro do prazo, portanto.

Assim, não acolhida a alegação de decadência parcial arguida.

**Das alegações de ausência de provas de envolvimento da Recorrente nos ilícitos e da alegada boa-fé da Recorrente nas operações comerciais - STJ (REsp nº 1.148.444/MG)**

No que se refere às alegações constantes nos demais tópicos da defesa, relativas às conclusões quanto à prática dos ilícitos pela Recorrente, cabe considerar que suas alegações foram apresentadas com praticamente idêntico conteúdo no Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 108-041.416 proferido pela 21<sup>a</sup> Turma da DRJ/08, no processo administrativo nº 11274.720139/2022-93.

Sobre o referido processo administrativo, observa-se, na primeira parte do Relatório de Fiscalização que instrui o auto de infração sob exame, que aquele processo foi resultado do mesmo procedimento fiscal que ensejou o lançamento objeto do presente processo, conforme transcrição abaixo:

Foram instaurados dois procedimentos fiscais de fiscalização, consoante a tabela abaixo:

Número	Código de acesso ao MPF/TDPF	Tributo	CNPJ
04.2.01.00-2021-00244-0	12687787	IRPJ e reflexos, PIS, COFINS	58.551.326/0004-30
04.2.01.00-2021-00246-7	19503868	IPI	58.551.326/0001-97

Tabela 1: Procedimentos fiscais instaurados

Referidos procedimentos fiscais resultaram nos processos administrativos fiscais (PAFs) relacionados abaixo:

- 11274-720.140/2022-18 (IRPJ e reflexos);
- 11274-720.456/2022-18 (PIS/PASEP);
- 11274-720.457/2022-54 (COFINS);
- 11274.720139/2022-93 (IPI); e
- 11274.720455/2022-65 (MULDI do art. 83, inciso II, da Lei nº 4.502/1964 - IPI).

Naquele processo administrativo nº 11274.720139/2022-93, distribuído para esta 1<sup>a</sup> Turma da 1<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Seção, com quase idêntica composição, foi exarado o ACÓRDÃO nº 3101-003.935, de 16/11/2024, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário interposto pela Recorrente.

Tratando-se, portanto, de temas idênticos, por compartilhar do entendimento então manifestado em relação aos temas, de forma a manter a coerência do julgamento e garantir a desejada segurança jurídica e por economia processual, adoto as razões de decidir da Conselheira Luciana Ferreira Braga, Relatora naquele julgamento, que passo a transcrever:

Quanto ao mérito, verifica-se no caso em apreço foram glosados créditos indevidos de IPI, eis que como bem ressaltou o acórdão da DRJ para que o adquirente se aproprie de créditos, as entradas dos produtos devem ser acobertadas por documentação hábil:

Há um requisito basilar para que o adquirente de produtos tributados aproprie os créditos na escrita fiscal do IPI: as entradas dos produtos devem ser acobertadas por documentação hábil. Não é outro o teor do Decreto nº 7.212 (RIPI/2010), de 2010, art. 251, caput e inciso I:

"Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:

I – nos casos dos créditos básicos, incentivados ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos, na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial; (...)"

O documento que confere legitimidade é a nota fiscal, que, com espeque no RIPI/2010, art. 396, I, deve ser emitida pela empresa remetente na saída de produto tributado, ainda que isento ou com alíquota zero, e devidamente arquivada pela empresa adquirente.

Pode-se asseverar, destarte, que a nota fiscal, cuja inidoneidade é palmar, não outorga legitimidade aos créditos de IPI apropriados na escrita fiscal do sujeito passivo.

Em uma análise genérica, a descaracterização da documentação fiscal não poderia operar seus efeitos jurídico-tributários antes da declaração de inaptidão por via de Ato Declaratório Executivo, pois, antes da promulgação deste, há ampla oportunidade para que a empresa possa regularizar a respectiva situação cadastral; é somente após a declaração de inaptidão, nos casos de omissão contumaz, de omissão e não-localização e de inexistência de fato, que as notas fiscais emitidas não só podem como devem ser reputadas como inidôneas.

Por outro lado, provada por todos os meios juridicamente admitidos, no bojo de um processo de exigência tributária concernente à empresa adquirente de mercadorias, a inexistência de fato de uma empresa supostamente fornecedora com elementos probatórios relevantes, a documentação fiscal pode ser afastada como tributariamente ineficaz, independentemente da declaração de inaptidão em ato oficial adequado (provocada por representação fiscal elaborada pelo agente fiscal).

Afinal, a representação fiscal para fins de declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ deve ser instruída com todos os elementos que evidenciem as circunstâncias correspondentes à inexistência de fato da empresa vendedora; ora, se tais elementos figurarem no processo de imposição fiscal e forem suficientes para a caracterização de inidoneidade dos documentos fiscais, não é necessário que se aguarde a declaração de inaptidão pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal. O feito pode, em tais condições, ser julgado, devendo, inclusive, ser levado em conta o princípio da livre formação da convicção do julgador quanto à apreciação das provas constituídas (PAF, art. 29).

(...)

No caso em exame, verificou-se que as notas fiscais eletrônicas foram tituladas por pessoas jurídicas inexistentes. No entanto, a Recorrente afirma que a grande maioria das operações questionadas na presente atuação envolveriam a compra e venda de embalagens de vidros reciclados que são utilizados para engarrafar as bebidas comercializadas pela Recorrente, e que as empresas “recicadoras”, em sua maioria, são constituídas por ex-catadores de lixo recicláveis que abriram seu próprio negócio.

Nesse contexto, aduz que as referidas empresas por não possuírem uma estrutura sólida com especialistas no setor de finanças, contábil, jurídico, não raras vezes seriam objeto de fiscalização dos Fiscos (Estadual e Federal), vindo a ser suspensas/cassadas de inscrição estadual em razão da não localização e declaradas inidôneas.

No entanto, em que pese o esforço argumentativo da Recorrente, não é crível que empresas de pequeno porte, formada por ex-catadores de lixo reciclável, como o próprio Recorrente afirma em suas razões recursais, venda 78 milhões por ano de vidro reciclável que equivaleria a quase 300 toneladas de vidro (considerando o valor de R\$ 200,00 a tonelada).<sup>1</sup>

Ademais, nesse ponto, cumpre ressaltar que restou devidamente demonstrado pela fiscalização que as referidas empresas foram constituídas apenas de direito, e não de fato. Como bem salientou o acórdão da DRJ:

Na hipótese vertente, mesmo com a existência de todo o arcabouço probatório, a impugnante seria, em princípio, terceiro interessado no que tange às empresas emitentes de notas fiscais inidôneas; contudo, a impugnante é o sujeito passivo contra o qual foi formalizada a exigência em cujo processo constam robustas provas diretas e indiretas (indícios), e há a veemente indicação de que teria havido conluio entre as empresas. Mas, como a presunção legal não é absoluta (jure et de jure), à semelhança do que beneficia qualquer outro terceiro interessado que não integre a lide administrativa, a imposição poderia ser fulminada com a comprovação do pagamento e da internação das mercadorias. Em relação à autuada, não houve o cumprimento satisfatório de tais requisitos.

Tudo isso foi abordado para salientar que há várias hipóteses diferentes no que concerne à consideração de inidoneidade de documentos fiscais. Em resumo: a) omissão, com contumácia, na entrega de declarações obrigatórias, ou omissão sem contumácia combinada com a não-localização da empresa fornecedora: inidoneidade da documentação somente após a edição do ato oficial com a declaração de inaptidão; b) inexistência de fato da empresa fornecedora: b.1) comprovação específica nos autos do processo de exigência fiscal da empresa adquirente – inidoneidade da

<sup>1</sup> <https://ambiental.sc/blog/saiba-como-e-feita-a-reciclagem-de-vidro/>.

documentação caracterizada, com os efeitos tributários previstos em relação à empresa adquirente, ressalvada a inversão do ônus de provar a entrada das mercadorias e o respectivo pagamento; b.2) declaração de inaptidão anterior - inidoneidade da documentação caracterizada (dispensada a formação de provas quanto ao fato constitutivo), com os efeitos tributários previstos no que respeita a terceiros interessados, ressalvado o ônus de exibir as aludidas contraprovas.

*In casu*, para as supostas aquisições de produtos acobertadas por notas fiscais eletrônicas tituladas por pessoas jurídicas inexistentes (as “noteiras”) não foram implementadas pelo menos duas das condições de legitimidade para o aproveitamento dos créditos: efetividade das entradas e consumo dos produtos no processo industrial.

As empresas TM e MICMAR foram constituídas apenas de direito, não de fato.

(...)

O Recorrente segue suas razões recursais afirmando que não teria uma prova de qualquer envolvimento da Recorrente nos supostos ilícitos praticados por terceiros, e que a má-fé não poderia ser presumida, afirmado que não tinha conhecimento de que a empresa que vendia reciclados não tinha estoque ou mesmo que a empresa que revendia produtos para terceiros não possuía registro especial.

Quanto a alegação de que a Recorrente não tinha conhecimento de que as empresas que vendiam reciclados não tinham estoque ou mesmo que revendiam produtos para terceiro sem possuir registro especial, a fiscalização também demonstrou, de forma inequívoca, que não houve a comprovação de pagamentos ou internação das mercadorias por parte da Recorrente (e-fls. 5457 e seguintes):

Em síntese: mais de 65% do TOTAL das obrigações de curto prazo escrituradas pelo contribuinte fiscalizado se refere a empresas que não existiram no plano fático (existência tão somente formal).

Por fim, ao concluir a presente seção, é importante observar que a exação fiscal lavrada em face do sujeito passivo neste relatório de fiscalização retratada não se deve a atribuição de inidoneidade às NFe emitidas por pessoas jurídicas fictas decorrente do cancelamento de inscrições estaduais pelas administrações fazendárias dos Estados do Rio de Janeiro ou de São Paulo.

O lançamento tributário se encontra subsidiado no fato desta fiscalização ter demonstrado que as pessoas jurídicas que emitiram NFe em face do sujeito passivo, neste relatório apresentadas, foram constituídas tão somente de direito e não existiram de fato nos seus domicílios tributários, bem como que essas não possuíam, considerando o imóvel em que afirmaram funcionar ou as NFe que lhe foram emitidas, capacidade

operacional, além da ausência de funcionários e equipamentos mínimos para funcionamento.

O lançamento tributário também se encontra esteado no fato de o sujeito passivo ao ser intimado, reintimado e concedidas todas as dilações de prazo possíveis de forma a não comprometer o prazo decadencial para efetuar o lançamento tributário, não ter comprovado as exigibilidades das suas obrigações em face de pessoas jurídicas fictas ou que as operações retratadas nas NFe utilizadas para reduzir o seu lucro real e a CSLL ou para se creditar dos tributos não cumulativos foram de fato realizadas, mesmo que esta fiscalização tenha possibilitado a ampliação do escopo probatório no sentido de possibilitar a apresentação de conhecimentos de transporte eletrônico (CT-e), a troca de e-mails ou a exigência dessas obrigações pelos credores através de ações judiciais e/ou protestos, consoante é possível observar dos termos lavrados no decorrer do procedimento fiscal.

É possível citar, ainda como fundamento do lançamento tributário, que esse também se encontra lastreado na demonstração pela fiscalização de uma engenharia societária na qual foram utilizadas pessoas jurídicas fictas, seja para se creditar de tributos não cumulativos ou reduzir o lucro real e a CSLL, ou para permitir a saída de produtos com suspensão do IPI ou sem incidência do PIS/COFINS, pessoas jurídicas fictas essas que alguns dos sócios administradores declararam desconhecê-las.

Veja que pelo referido trecho, é possível verificar que a Recorrente se utilizava das referidas pessoas jurídicas fictas, seja para creditar tributos não cumulativos ou reduzir o lucro real, seja para permitir a saída de produtos com a suspensão do IPI ou sem incidência do PIS/COFINS.

A Recorrente afirma ainda que as operações seriam reais e que os documentos apresentadores durante a fiscalização demonstrariam isso, mas que o Fisco apenas teria se valido do fato de que as empresas seriam fictícias para autuar o Recorrente, que estaria de boa-fé.

No entanto, a ausência de boa-fé da Recorrente está justamente demonstrada pela utilização das referidas pessoas jurídicas fictícias para se aproveitar do creditamento indevido, sendo que a Recorrente não logrou êxito em demonstrar que as operações retratadas nas NFs teriam sido realizadas. Nesse ponto, cumpre trazer à lume o que constatou o il. fiscal:

Também ficou demonstrado neste relatório que não houve boa-fé do sujeito passivo, à medida que este se utilizava de pessoas jurídicas fictas, as quais foram devidamente abandonadas em razão da utilização de outras “noteiras”, e manteve as obrigações em face dessas escrituradas por diversos anos-calendário.

A ausência de boa-fé também ficou demonstrada na apresentação de documentos, em especial dos instrumentos particulares de renegociação de

débito supostamente assinados por JULIANA CRISTINA PRADO; a qual declarou DESCONHECER a existência das pessoas jurídicas que a apresentam no QSA (observar Figura 22, fl. 57). Na seção 4.1, fl. 52, foi apresentado, ainda, que LUIS HENRIQUE DE CARVALHO também afirmou desconhecer as pessoas jurídicas que o apresentavam no QSA (JULU COMERCIAL DISTRIBUIDORA DE EMBALAGENS LTDA e LI COMERCIO E DISTRIBUICAO DE EMBALAGENS LTDA), consoante excerto do termo de declaração apresentado na Figura 23, fl. 57.

Instrumentos particulares esses assinados pelo próprio sócio administrador do contribuinte fiscalizado, consoante nome posto abaixo das assinaturas constantes nestes documentos; porém, em que pese essa fiscalização ter intimado o contribuinte em mais de uma oportunidade a esclarecer quem assinou referidos instrumentos particulares, o contribuinte respondeu de forma evasiva a primeira intimação, indicando que não seria “[...] possível identificar especificamente e detalhadamente a qual documento a imagem da assinatura isolada se refere, logo, não é possível a sua verificação”, em que pese o termo de constatação e intimação ter esclarecido o nome do documento a que se referiam as assinaturas. Ao segundo termo lavrado (Termo nº 09) o contribuinte não apresentou resposta.

(...)

Alega o Recorrente que deve ser aplicado ao caso em exame o entendimento proferido no Recurso Especial nº 1.148/444 – MG, julgado em sede de repetitivo, em que o STJ entendeu que o comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal posteriormente seja declarada inidônea pode aproveitar o crédito do ICMS pela não-cumulatividade, desde que demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, eis que o ato declaratório da inidoneidade só produz efeitos a partir da sua publicação.

No entanto, a possibilidade de creditamento de notas posteriormente declaradas inidôneas só pode ocorrer nos casos em que demonstrada **a veracidade da compra e venda efetuada**. Senão, vejamos:

A Seção, ao julgar o recurso sob o regime do art. 543-C do CPC, c/c a Res. n. 8/2008-STJ, reiterou o entendimento de que o comerciante de boa-fé que adquire mercadoria cuja nota fiscal, emitida pela empresa vendedora, seja declarada inidônea pode aproveitar o crédito do ICMS pelo princípio da não cumulatividade, uma vez que demonstrada a veracidade da compra e venda, porquanto o ato declaratório de inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade cabe ao Fisco, razão pela qual não incide o art. 136 do CTN, aplicável ao alienante. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico

realizado, uma vez que caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos do ICMS. Assim, a Seção negou provimento ao recurso. Precedentes citados: REsp 737.135-MG, DJ 23/8/2007; REsp 623.335-PR, DJ 10/9/2007; REsp 556.850-MG, DJ 23/5/2005, e REsp 246.134-MG, DJ 13/3/2006. REsp 1.148.444-MG, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 14/4/2010.

(Grifo nosso).

Tal entendimento, ao contrário do que leva a crer a Recorrente não pode ser aplicado no caso em exame, eis que em nenhum momento restou demonstrada a veracidade da compra e venda, quanto mais a boa-fé da Recorrente nas referidas aquisições, eis que as empresas fiscalizadas não existiam no local, não tinham estoque e sequer tinham porte para efetuar as vendas que constavam nas notas fiscais, e a Recorrente sequer comprovou os pagamentos efetuados, sendo impossível o aproveitamento do crédito, por este motivo.

A fiscalização demonstrou de forma inequívoca que as pessoas jurídicas que emitiram as notas fiscais em valores elevados, não tinham capacidade financeira, muito menos espaço físico que permitiriam as operações fiscalizadas, nos volumes e valores movimentados, bem como que a maioria estava com situação inativa perante a RFB.

A Recorrente segue suas razões recursais ainda indicando algumas empresas, por amostragem, em que teriam sido apresentados documentos que evidenciariam a “efetividade” das operações, requerendo seja considerada a boa-fé em relação a eventual posterior declaração de inidoneidade, não localização, baixa de ofício:

- a) TM COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO DE BEBIDAS, ALIMENTOS E EMBALAGENS LTDA;
- b) MICMAR COMERCIAL E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS, EMBALAGENS E BEBIDAS LTDA;
- c) JULU COMERCIAL DISTRIBUIDORA DE EMBALAGENS LTDA;
- d) LI COMERCIO E DISTRIBUIÇÃO DE EMBALAGENS LTDA;
- e) ED2 COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO DE EMBALAGENS LTDA;
- f) ED-ED COMERCIAL DISTRIBUIDORA DE EMBALAGENS LTDA;
- g) MAR COMERCIO E DISTRIBUICAO DE BEBIDAS, ALIMENTOS E EMBALAGENS LTDA;
- h) ALBOR COMERCIAL E DISTRIBUIÇÃO DE EMBALAGENS LTDA;
- i) MARKLIN IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO;
- j) APRILU COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO E EMBALAGENS;

Afirma que todas as suspensões das inscrições estaduais ocorreram após muito tempo comercialização com a Recorrente.

Contudo, vale ressaltar que o Relatório Fiscal é bem minucioso e analisou cada uma das empresas acima indicadas pelo Recorrente, mas a título exemplificativo, vejamos o que foi constatado da empresa TM COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO DE BEBIDAS, ALIMENTOS E EMBALAGENS LTDA, inclusive, diante da documentação apresentada pelo Recorrente para amparar a suposta regularidade das transações (e-fls. 5563 e seguintes):

A pessoa jurídica TM COMERCIO E DISTRIBUICAO DE BEBIDAS, ALIMENTOS E EMBALAGENS LTDA, CNPJ 27.690.889/0001-32, apresentou domicílio tributário à Avenida Meriti, 3600, Cordovil, Rio de Janeiro/RJ, Cep: 21.250-142, telefone cadastrado (11) 3369-6566. Constituída em 09/05/2017, encontra-se com a situação cadastral baixada, em razão de extinção por encerramento liquidação voluntária (data da situação cadastral 13/05/2019).

O contribuinte ao ser intimado para, em síntese, “Informar o nome da pessoa de contato com a qual foram realizadas as negociações das compras indicadas por esta fiscalização, bem como o telefone de contato e comprovação das negociações realizadas (troca de e-mails e outros documentos que o contribuinte entender como adequados para comprovar a efetiva operação) (Observar alínea d, item 5, do Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIPF), respondeu tão somente que:

- 2-) TM Comercio e Distribuição de bebidas Alimentos e Embalagens Ltda. CNPJ:27.690.889/0001-32
- a) Falta levantar documentação - Pedido de Prorrogação devido a danos com a Tempestade de 09/10/2021.
  - b) Meio utilizado para o transporte das mercadorias é o modal rodoviário. Os dados do transportador são os constantes nas notas fiscais;
  - c) Os dados do transportador são os constantes nas notas fiscais
  - d) Os contatos com a empresa TM Comércio e Distribuição de Bebidas e Alimentos e Embalagens Ltda., eram realizados com a Srª. Eliane Cristina Camilo Silva, por meio de telefonemas pelo número: (21)99883-0558, ou e-mail: [tmcondist@gmail.com](mailto:tmcondist@gmail.com).
  - e) Anexamos cópia dos razões do ECD ano contábil;
  - f) Anexamos cópia dos razões do ECD ano contábil;
  - g) Falta levantar documentação - Pedido de Prorrogação devido a danos com a Tempestade de 09/10/2021.

Figura 74: excerto parcial da resposta apresentada pelo sujeito passivo (grifo nosso)

Consoante se pode observar do excerto acima, o contribuinte afirmou que realizou contatos com um número de telefone com o DDD 21; porém, assim como as demais pessoas jurídicas já apresentadas no decorrer deste relatório de fiscalização, a pessoa jurídica TM COMÉRCIO apresentou como telefone cadastrado um DDD 11, embora estivesse localizada no município do Rio de Janeiro.

<i>CNPJ</i>	<i>Nome</i>	<i>Telefone cadastral</i>
23.890.964/0001-58	JULU COMERCIAL DISTRIBUIDORA DE EMBALAGENS LTDA	(11) 55896565
23.890.954/0001-12	LI COMÉRCIO E DISTRIBUICAO DE EMBALAGENS LTDA	(11) 38596565
24.092.842/0001-89	ED2 COMERCIO E DISTRIBUICAO DE EMBALAGENS LTDA	(11) 38569656
24.092.813/0001-17	ED-ED COMERCIAL DISTRIBUIDORA DE EMBALAGENS LTDA	(21) 25658557
27.690.889/0001-32	TM COMERCIO E DISTRIBUICAO DE BEBIDAS, ALIMENTOS E EMBALAGENS LTDA	(11) 33696566

Por sua vez, embora o sujeito passivo tenha informado um número com DDD 21 para realizar os seus contatos com ELIANE CRISTINA CAMILO SILVA, número telefônico esse distinto do apresentado para realizar contato com a empresa MAR COMÉRCIO (observar Figura 85, fl. 142), empresa que apresenta o mesmo QSA, ELIANE CRISTINA CAMILO SILVA se encontrava como beneficiária do bolsa família e cadastrada no município de Fernandópolis até 01/2014, consoante será apresentado na Figura 98, à fl. 157, mesmo município no qual MARA APARECIDA CAMILO DA SILVA, a outra integrante do QSA, encontrava-se cadastrada como beneficiária do bolsa família.

Constata-se, ainda, que o contribuinte informou que os contatos seriam realizados também pelo e-mail tmcomdistr@gmail.com; porém, em que pese ter informado que haveria realizado, contatos também pelo e-mail, o contribuinte, mesmo intimado a comprovar as negociações realizadas, como a troca de e-mails e outros documentos que entendesse como adequados para comprovar a efetiva operação, não apresentou um único documento que comprovasse as operações retratadas nas NFe, até mesmo os e-mails demonstrando os contatos que teriam sido realizados.

Em que pese referida empresa ter sido constituída em 09/05/2017, pesquisas no “Google Street View” demonstraram que em junho/2017, ou seja, um mês após a sua constituição, no seu domicílio tributário não havia indicação do funcionamento de qualquer empresa no local (imóvel com características de residencial). Tal fato permaneceu em anos-calendário posteriores.



Figura 75: Google Street View – junho/2017: Endereço: Avenida Meriti, 3600, Cordovil, Rio de Janeiro/RJ. Link: [https://www.google.com.br/maps/@-22.8288008,-43.3100505,3a,68.6y,66.9h,91.29t/data=!3m6!1e1!3m4!1sxBlzcr5kgLL\\_exdpUV71cA!2e0!7i13312!8i6656](https://www.google.com.br/maps/@-22.8288008,-43.3100505,3a,68.6y,66.9h,91.29t/data=!3m6!1e1!3m4!1sxBlzcr5kgLL_exdpUV71cA!2e0!7i13312!8i6656)

Ao se analisar as NFe de saída emitidas pela noteira TM COMÉRCIO (observar anexo 17) é possível constatar que o imóvel encontrado neste local, consoante demonstrado nas figuras acima, não possuí capacidade operacional para subsidiar as supostas operações decorrentes das NFe de saída emitidas.

Por sua vez, em consulta à base de dados do CNPJ no decorrer do procedimento fiscal, também se constatou que no domicílio tributário informado pela TM COMÉRCIO não constou nenhuma outra pessoa jurídica, seja antes da sua constituição ou após a sua baixa.

Tais fatos demonstram que referida noteira, assim como as demais já apresentadas, não esteve constituída formalmente no domicílio tributário indicado.

Em consulta realizada à Secretaria de Estado de Fazenda do Estado Rio de Janeiro, constatou-se que essa noteira teve a sua inscrição estadual “baixada” a partir de 04/07/2018, em razão do “não início das atividades ou interrupção ou cessação das atividades e outros”, consoante dispõe a certidão de baixa (observar o anexo 11).

(...)A data indicada na certidão de baixa (04/07/2018) é, aproximadamente, 02 (dois) meses após a última NFe de saída emitida pela noteira TM COMÉRCIO (30/04/2018), consoante se pode observar do anexo 17.

Assim como outras noteiras já apresentadas neste relatório, o contrato social da pessoa jurídica TM COMÉRCIO também foi assinado, na qualidade de testemunha, por EDMAR CAMILO DA SILVA, CPF 228.983.038-01, e

EDINEI CAMILO DA SILVA, CPF 742.422.616-91, integrantes do QSA das noteiras ED2 COMERCIO E DISTRIBUIÇÃO DE EMBALAGENS LTDA e ED-ED COMERCIAL DISTRIBUIDORA DE EMBALAGENS LTDA.

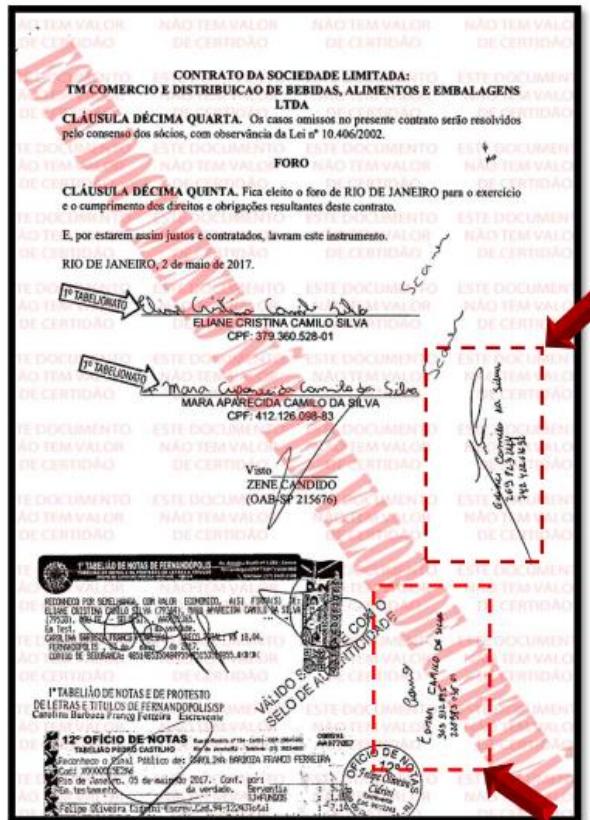


Figura 79: Contrato social da noteira TM COMÉRCIO apresentando EDINEI CAMILO DA SILVA e EDMAR CAMILO DA SILVA como testemunhas

De acordo com informações do SPED, a pessoa jurídica TM COMÉRCIO E DISTRIBUICAO DE BEBIDAS, ALIMENTOS E EMBALAGENS LTDA emitiu, aproximadamente, R\$ 78,3 milhões em NFe de saída, CFOP 5102 e 6102, em face do sujeito passivo e da pessoa jurídica MAR COMERCIO E DISTRIBUICAO DE BEBIDAS, ALIMENTOS E EMBALAGENS LTDA, pessoa jurídica essa que apresenta o mesmo quadro societário da TM COMÉRCIO E DISTRIBUICAO DE BEBIDAS, ALIMENTOS E EMBALAGENS LTDA.

Ano de emissão da NFe	CNPJ	Nome participante	Quantidade na unidade Estatística (Litro)	Valor da Nota proporcional	% do total emitido
2017	27.690.807/0001-50	MAR COM. DISTRIBUIÇÃO DE BEBIDAS E ALIMENTOS EMB LTDA	305.400,00	R\$ 4.028.940,00	5,14%
2017	58.551.326/0001-97	Industria De Bebidas Pirassununga Ltda.	1.637.700,00	R\$ 13.464.628,80	17,19%
2018	58.551.326/0001-97	Industria De Bebidas Pirassununga Ltda.	7.613.800,00	R\$ 60.849.489,60	77,67%
<b>Total.....</b>			<b>9.556.900,00</b>	<b>R\$ 78.343.058,40</b>	<b>100%</b>

Em síntese, nos anos-calendário 2017 e 2018 referida noteira emitiu NFe no valor aproximado de R\$ 78,3 milhões de reais afirmando se tratar da “Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros” para as quais não constam no SPED essa aquisição e, portanto, “vendeu” o que não possuía, além de não possuir registro especial para comercialização das mercadorias com a NCM 2208.40.00.

(...)Consoante lançamentos contábeis realizados à crédito na conta contábil nº 20101010002136 (FORNECEDORES CHEQUES A COMPENSAR), entre os anos-calendário 2017 e 2019, a noteira TM COMÉRCIO recebeu, em cheques emitidos pelo contribuinte fiscalizado, aproximadamente R\$ 45 milhões de reais.

Em razão de tal fato, esta fiscalização consultou a e-Financeira com a finalidade de analisar a compatibilidade entre os valores supostamente recebidos do contribuinte fiscalizado e a movimentação financeira dessa noteira; porém, em consulta ao SPED, constatou-se que a noteira TM COMÉRCIO, em que pese o expressivo valor recebido em cheques do contribuinte fiscalizado, além dos valores recebidos à título de transferências bancárias, não foi declarada em e-Financeira apresentada por instituições financeiras, consoante figuras abaixo:

(...)Por sua vez, o contribuinte fiscalizado também realizou transferências bancárias para a noteira TM COMÉRCIO, consoante se pode observar da Tabela 53 apresentada anteriormente, em especial os valores totais dos lançamentos contábeis à crédito realizados na conta contábil 10101020001375 (BANCO ITAU (21) 06625-4), os quais foram efetuados em contrapartida aos lançamentos contábeis efetuados à débito na conta contábil 20101010531431 (TM COM E DIST DE BEBIDAS EL E EMBALAGENS LTDA).

Analizando o histórico destes lançamentos contábeis, os quais se encontram detalhados na tabela abaixo, constatou-se que o sujeito passivo afirma que realizou transferências bancárias (TED/DOC) em face da noteira TM COMÉRCIO, transferências essas que, consoante apresentado anteriormente, não constaram em e-Financeira, razão pela qual a fiscalização intimou o sujeito passivo a apresentar, dentre outros, “[...] os comprovantes de transferência bancária (TED/DOC) que comprovam os lançamentos contábeis efetuados à crédito na conta contábil nº 10101020001375 (BANCO ITAU (21) 06625-4), em contrapartida aos lançamentos contábeis efetuados à débito na conta contábil nº 20101010531431 (TM COM E DIST DE BEBIDAS EL E EMBALAGENS LTDA), que se encontram abaixo discriminados:” (Termo nº 09, lavrado no bojo do TDPF nº 04.2.01.00-2021-00244-0 (IRPJ, PIS e COFINS)).

Contudo, em que pese a resposta do sujeito passivo se resumir a apresentação de comprovantes das transferências bancárias, transferências

essas que afirma em suas escriturações contábeis ter realizado e que poderiam ser obtidas em uma simples consulta à sua instituição bancária, resolveu, novamente, permanecer inerte, deixando de apresentar resposta também a este item da intimação que lhe foi lavrada.

(...)Por fim, o sujeito passivo apresentou a esta fiscalização diversas “duplicatas de venda mercantil”, em tese, emitidas pela noteira “TM COMÉRCIO”, das quais algumas se encontram apresentadas adiante.

Porém, constata-se de referidas duplicatas que estas não apresentam o “aceite”, o qual, nas palavras da doutrina de Marcello Pietro Lacomini<sup>108</sup>, “é a manifestação do sacado concordando com a ordem efetuada pelo sacador”.

(...)In casu, observa-se das duplicatas apresentadas pelo sujeito passivo que essas não contemplam o aceite, mas tão somente a assinatura do emitente, a qual, deve-se destacar, são distintas entre as duplicatas que foram apresentadas.

Dessa forma, o que se denota é que o Recorrente não logrou êxito em demonstrar que as operações com relação a referida empresa foram regulares, e tal situação se repete com as demais empresas analisadas, razão pela qual, não há que falar em possibilidade de creditamento das referidas notas e boa-fé do Recorrente em relação as operações fiscalizadas que teriam ocorrido *“antes da declaração de inidoneidade”*.

Na realidade, o que se verificou pelo il. fiscal, em síntese, é que (fls. 5436 e seguintes):

- a) As pessoas jurídicas possuíam vida útil curta, de 01 a 02 anos, aproximadamente;
- b) Pessoas jurídicas com situação cadastral INAPTA por “omissão de declarações” ou BAIXADA em razão de inexistência de fato;
- c) Pessoas jurídicas que aproximadamente 6 meses após constituição tiveram intimações encaminhadas aos seus domicílios retornadas ao remetente, além de ausência de êxito em contatar seus sócios, estavam emitindo NFe em face da Recorrente;
- d) Pessoas jurídicas fictas não encontradas em procedimentos fiscais anteriores;
- e) Certificados digitais de pessoas jurídicas que apresentam QSA distintos solicitados em datas próximas;
- f) Pessoas jurídicas localizadas no Estado do Rio de Janeiro emitindo NFe de saída para o estabelecimento do sujeito passivo localizado no Estado de São Paulo; porém, com telefones cadastrais apresentando os DDDs 11 e 12;

- g) Pessoas jurídicas localizadas no Estado do Rio de Janeiro, com ou sem estabelecimento no Estado de São Paulo, SEM sócios em comum; porém, apresentando contas bancárias nas mesmas agências bancárias localizadas no Estado de São Paulo;
- h) Pessoas jurídicas emitindo NFe apresentando itens para os quais não houve a entrada no estabelecimento (ou seja, vendeu o que não comprou) e/ou havendo a entrada no estabelecimento, referidos itens foram adquiridos de pessoas jurídicas, também identificadas como pessoas jurídicas *fictas*, que não apresentaram a entrada desses itens;
- i) Pessoas jurídicas emitindo milhões em NFe, porém constituídas por pessoas físicas sem capacidade econômica para integralizar o capital social e/ou constantes do Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS) como pedreiro, trabalhador no cultivo de árvores frutíferas, abatedor, brasador, servente de obras, garçom, coleto de lixo domiciliar, beneficiário de programas sociais e outros;
- j) Constatou-se que algumas pessoas físicas integrantes dos QSAs das pessoas jurídicas *fictas* apresentaram vínculos empregatícios com empregadores semelhantes, consoante é possível observar do grafo de relacionamentos apresentado na seção 4.13, fl. 335, em especial na Figura 224, fl. 337;
- k) de acordo com as NFe armazenadas no SPED, aproximadamente 93,70% do valor total das NFe emitidas pelas pessoas jurídicas *fictas* em face do sujeito passivo nos anos calendário objeto do procedimento fiscal apresentaram como transportador “J L GODOY TRANSPORTE LTDA” ou alguma pessoa física com sobrenome GODOY (Observar a seção 4.10, à fl. 299, e Tabela 121, à fl. 307, e anexo 3);
- (...)

Conforme se denota do excerto acima, bem como do Relatório Fiscal que tem riqueza de detalhes quanto as operações fiscalizadas, não houve boa-fé da Recorrente, eis que inexiste comprovação do ingresso das mercadorias supostamente adquiridas em suas dependências, do emprego dessas no processo industrial, não tendo a Recorrente sequer comprovado o devido pagamento pelas supostas aquisições.

Quanto à multa qualificada, diante da ocorrência de fraude nos atos da Recorrente, esta deve ser mantida, de acordo com a conclusão da autoridade fiscal, fundamentada no vasto acervo fático-probatório:

“Nesta perspectiva, o sujeito passivo ao emitir NFe de saída com suspensão de IPI em face das pessoas jurídicas fictas ARCHANJO COMERCIO DE BEBIDAS LTDA (CNPJ 33.523.801/0001-90), MARKLIN DISTRIBUICAO DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA (CNPJ 10.526.884/0001-76), POINT DO ATACADO COMERCIAL E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS, EMBALAGENS E

BEBIDAS LTDA (CNPJ 30.118.495/0001-19) e SANTOS CHAGAS COMERCIAL E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS, EMBALAGENS E BEBIDAS LTDA (CNPJ 29.320.019/0001-05), suspensão essa que foi demonstrada indevida, deixou de lançar, totalmente, o imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal; razão pela qual se observa, no plano fático, a conduta prevista na legislação tributária para a imposição da multa de ofício.

Por sua vez, o lançamento e a manutenção na EFD ICMS/IPI dos créditos do IPI que se demonstraram indevidos e, portanto, glosados por esta fiscalização, também atraí a imputação da multa de ofício, à medida que esses créditos influenciaram o montante do tributo devido pelo sujeito passivo, cujo valor é obtido a partir do confronto entre os débitos e os créditos apurados do IPI. Desta forma, o sujeito passivo ao realizar o lançamento na EFD ICMS/IPI dos créditos de IPI que se mostraram indevidos acabou por reduzir o valor do imposto devido e, por conseguinte, deixou de recolher o valor equivalente ao crédito de IPI que foi lançado no seu Livro Registro de Apuração do IPI (EFD ICMS/IPI) e que neste momento é glosado por essa fiscalização.

(...)

Também é possível afirmar que o sujeito passivo, ao promover a saída de produtos do seu estabelecimento industrial afirmando que essa saída, em relação ao IPI, possuiria natureza jurídica de suspensão desse tributo, também modificou as características essenciais do fato gerador, à medida que conferiu a esse fato gerador uma natureza jurídica distinta daquela que se demonstrou real. Ou seja, afirmou que a natureza jurídica do fato gerador seria uma suspensão de IPI, quando essa saída não comportava a suspensão desse tributo.

A Fraude também se observa quando do registro do crédito indevido que se encontra lastreado em notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas fictas.

A não cumulatividade do IPI, consoante dispõe o art. 225 do RIPI/2010, “[...] é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, [...]”.

Portanto, observa-se que o valor devido do IPI, ou seja, o valor apurado desse tributo, é influenciado pelos créditos desse imposto relativos as entradas no estabelecimento do sujeito passivo.

Entrementes, o sujeito passivo, ao escriturar os créditos de IPI glosados por esta fiscalização em razão de serem indevidos, créditos esses que se encontram lastreados em NFe emitidas por pessoas jurídicas fictas e que o sujeito passivo não demonstrou a ocorrência das operações, também incidiu em fraude, à medida que esses créditos, ao serem escriturados pelo sujeito passivo no Livro Registro de Apuração do IPI (EFD ICMS/IPI),

modificou as características essenciais do fato gerador do IPI ao reduzir, por conseguinte, o montante do imposto devido.

(...)

Não se pode perder de vista que o sujeito passivo, seja nas entradas de produtos com origem em pessoas jurídicas fictas que afirmou em suas escriturações contábeis e fiscais terem ocorrido, porém não comprovadas, ou nas saídas de produtos para pessoas jurídicas fictas; enfim, ao se analisar o plano fenomênico no qual a apuração do IPI pelo sujeito passivo se encontra inserida, constata-se que esse se beneficiou de pessoas jurídicas fictas (“noteiras”).

A utilização de pessoas jurídicas fictas, de per si, demonstra o elemento subjetivo dolo na conduta do sujeito passivo, último elemento que faltava ser apresentado nessa subseção para concluir os elementos necessários para caracterizar a fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Entrementes, também é possível identificar o elemento subjetivo dolo nas condutas (ações) do sujeito passivo que foram praticadas por esse na tentativa de transparecer como legítimas as operações que ensejariam os créditos de IPI, as quais se encontram lastreadas em NFe emitidas por pessoas jurídicas fictas e nas saídas de produtos com a suspensão do IPI realizadas em face de pessoas jurídicas também fictas. Essas condutas (ações) que demonstram o dolo do sujeito passivo com a finalidade de modificar características essenciais do fato gerador de modo a reduzir o montante do imposto devido se encontram detalhadas no decorrer de todo o relatório de fiscalização porém sintetizadas nas poucas linhas abaixo:

(...)• Transferência de recursos financeiros para a pessoa jurídica ficta ULTRA TOP COMERCIO DE BEBIDAS, CNPJ 33.524.019/0001-96, enquanto a sua escrituração contábil registrou o adimplemento de obrigações com a pessoa jurídica ficta MICMAR COMERCIAL E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS, EMBALAGENS E BEBIDAS LTDA, cujas NFe foram utilizadas para lastrear créditos de IPI. Com esse fato o sujeito passivo procurou transparecer uma legítima operação com a MICMAR COMERCIAL, reduzindo as suas obrigações em face dessa e, contabilmente, indicando o adimplemento das NFe que foram utilizadas como crédito do IPI; porém, os recursos financeiros foram enviados a pessoa jurídica ficta ULTRA TOP, com a qual o sujeito passivo afirmou não ter realizado nenhuma operação comercial e/ou empresarial, não esclarecendo, quando intimado, a razão pela qual essas transferências foram realizadas. Por oportuno, consoante demonstrado, esses recursos financeiros saíram do sujeito passivo em direção à noteira ULTRA TOP e, após transitar por outra noteira, retornou ao próprio sujeito passivo como adiantamento de clientes. (Observar seção 6, à fl. 362).

(...)"

Diante de todo o exposto, foram afastados todos os argumentos da Recorrente relacionados à ausência de provas de qualquer envolvimento seu em supostos ilícitos praticados por terceiros, bem como à eventual boa-fé.

No mesmo sentido, afastaram-se as alegações de comprovação da efetividade das operações comerciais, mantidas que foram, em razão da caracterizada condição de “noteira” observada na Recorrente, as glosas dos créditos por inidoneidade dos documentos fiscais apresentados.

### **Caráter confiscatório da multa**

Por fim, a Recorrente questiona a constitucionalidade da multa aplicada, atribuindo-lhe caráter confiscatório. Apresenta considerações comparando a sanção objeto do lançamento com a multa de 150% sobre o tributo devido (§ 1º c/c o inciso I do caput do art. 44 da Lei 9.430/1996) e com a multa isolada prevista no §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996. Utiliza como fundamento para suas alegações, de maneira genérica, o princípio da vedação ao confisco, o Recurso Extraordinário nº 736.090/SC e o Tema 863 do STF.

Em relação ao Tema 863 do Supremo Tribunal Federal, observa-se que ele tem por Leading Case o referido Recurso Extraordinário nº 736.090/SC e foi julgado em 03/10/2024 nos seguintes termos:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, apreciando o tema 863 da repercussão geral, deu parcial provimento ao recurso extraordinário para reduzir a multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio para 100% (cem por cento) do débito tributário, ficando restabelecidos os ônus sucumbenciais fixados na sentença. Em seguida, foi fixada a seguinte tese: "Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo". Por fim, modulou os efeitos da decisão para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da edição da Lei nº 14.689/23, mantidos os patamares atualmente fixados pelos entes da federação até os limites da tese, ficando ressalvados desses efeitos (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; e (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral. Tudo nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, a Ministra Cármel Lúcia. Presidência do Ministro Luís Roberto Barroso. Plenário, 3.10.2024.

Há que se observar, primordialmente, a distinção entre a discussão travada no referido julgamento e a sanção sob exame, uma vez que a multa em pauta neste processo não tem o valor do imposto por base de cálculo. Conforme acima se regista, o julgamento pelo STF teve por referência a multa qualificada prevista no § 1º c/c o inciso I do *caput* do art. 44 da Lei 9.430/1996, que assim dispunha:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) **sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição** nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) [Destaque nosso]

Diferentemente da sanção tratada no excerto supra, e conforme já demonstrado neste voto, o art. 83, inciso II, da Lei nº 4.502/1964, define que a multa sob exame corresponde ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, punindo aqueles que “*emitirem, fora dos casos permitidos nesta Lei, nota fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito, haja ou não destaque do imposto e ainda que a nota se refira a produto isento.*”

Celso de Barros Correia Neto<sup>2</sup> chama a atenção para a distinção entre as diversas espécies de sanção, em artigo no qual questiona a abrangência da expressão “multa confiscatória” a partir dos julgamentos do Supremo Tribunal Federal, entre eles o Tema 863, nos seguintes termos:

A legislação tributária em vigor – não apenas a federal – prevê multas com objetivos, hipóteses de incidência e bases de cálculo muito diferentes. Não se pode pretender dar a todas elas o mesmo tratamento jurídico, examinando apenas o percentual previsto na lei.

Nem todas sancionam o atraso ou não pagamento do tributo. Há e.g. multas isoladas pelo descumprimento de obrigação acessória, multas qualificadas pela prática de sonegação, fraude ou conluio e multas agravadas por reincidência. As bases de cálculo também divergem. Podem considerar o valor da operação ou

<sup>2</sup> Celso de Barros Correia Neto, Ainda não sabemos como se define uma multa confiscatória, Consultor Jurídico, set/2020, <<https://www.conjur.com.br/2020-set-05/observatorio-constitucional-ainda-nao-sabemos-define-multa-confiscatoria/>>

prestação, o valor não pago, o valor do crédito ou contar com valores fixos, entre outras hipóteses.

Nesse contexto, por se tratar de multas que têm naturezas distintas, além das bases de cálculo, não há como se estender à multa objeto de lançamento no presente processo os limites mencionados no julgamento do Tema 863.

Por fim, cabe pontuar que a recorrente, ao arguir o princípio constitucional da vedação ao confisco e suscitar que a multa aplicada tem efeito confiscatório, esbarra na vedação técnico-jurídica imposta aos membros deste Colegiado de apreciar o seu pleito, em tese fixada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por meio da Súmula Vinculante CARF nº 2:

#### Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Não se ignora, outrossim, a existência também de julgado pendente no Supremo Tribunal Federal que discute o caráter confiscatório da multa isolada por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental. Trata-se do Tema 0487 que apresenta, na página do STF na internet, a seguinte descrição:

Tema:

0487 Título:

Caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental.

Descrição: Recurso Extraordinário em que se discute, à luz do artigo 150, IV, da Constituição Federal, se multa por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental, aplicada em valor variável entre 5% a 40%, relacionado à operação que não gerou crédito tributário (“multa isolada”) possui, ou não, caráter confiscatório.

A esse respeito, releva considerar que a discussão travada no processo que representa o *Leading case* desse tema (Recurso Extraordinário nº 640.452/RO) tem também por objeto sanções por descumprimento de obrigação acessória, distinguindo-se de penalidade que sanciona condutas de emissão de documentos falsos com finalidade fraudulenta. Ainda que assim não o fosse, os entendimentos manifestados no julgamento do referido tema até o momento também sequer vinculariam este colegiado face ao não encerramento do julgamento respectivo, não tendo o STF chegado a uma deliberação delimitada e definitiva.

Sem razão, portanto, a Recorrente também nesse aspecto.

## CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, voto por conhecer o recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**RAMON SILVA CUNHA**