



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>19311.720136/2019-72</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3101-004.664 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 13 de abril de 2026                                  |
| <b>RECURSO</b>     | DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO                               |
| <b>RECORRENTE</b>  | SPAC PARTICIPAÇÕES LTDA E FAZENDA NACIONAL           |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL E SPAC PARTICIPAÇÕES LTDA           |

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

O julgador administrativo não está obrigado a responder todos os argumentos da defesa se já expôs motivo suficiente para fundamentar a sua decisão sobre as matérias em litígio. Não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância quando essa atende aos requisitos formais previstos no art. 31 do Decreto nº 70.235, de 1972, e inexistente as hipóteses previstas no art. 59 do mesmo diploma legal.

ERRO DE CÁLCULO OU DE APURAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO DO FATO.

A alegação de erro de cálculo ou de apuração deve ser específica, sendo o fato objetivamente demonstrado, sob pena de se tornar genérica a alegação, insuscetível, portanto, de ser verificada.

SUSPENSÃO. ART. 29 DA LEI Nº 10.637/2002. INAPLICABILIDADE A PESSOAS FÍSICAS, EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES E OUTROS ESTABELECIMENTOS NÃO EQUIPARADOS A INDUSTRIAL.

A jurisprudência consolidada do STJ firmou entendimento de que não há, no CTN ou na legislação do IPI, equiparação automática entre estabelecimento industrial e comercial, admitindo-se tal equivalência apenas quando expressamente prevista em lei (AgInt no REsp nº 2.018.999/SC). Nesse contexto, o art. 29 da Lei nº 10.637/2002 delimita de forma objetiva os beneficiários da suspensão aos estabelecimentos industriais, não abrangendo saídas destinadas a pessoas físicas, produtores rurais ou estabelecimentos comerciais que não sejam industriais.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DIRETOR. ATO PRATICADO COM INFRAÇÃO À LEI. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA. MERA CONDIÇÃO DE DIRETOR.

Não cabe a responsabilização de diretores, sem que do TVF conste a devida individualização da conduta de cada um deles, as subsumindo as hipóteses do art. 124, II e 135, III, todos do CTN, de maneira que, por tal razão, devem ser excluídos do Auto de Infração.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUÍO. REDUÇÃO DO PERCENTUAL. RETROATIVIDADE BENIGNA. Comprovada a prática de sonegação, fraude e conluio, é cabível a qualificação da multa de ofício. Contudo, seu percentual deve ser reduzido de 150% para 100% em observância à retroatividade da lei mais benéfica, conforme o art. 106, II, alínea c, do CTN,

DECADÊNCIA. IPI.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na ausência de pagamentos ou se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, desloca-se a tipificação legal do artigo 150, § 4º, para o artigo 173, inciso I, do CTN (Súmula Carf nº 72).

IPI. DECADÊNCIA. SUSPENSÃO.

No caso de suspensão de IPI, em que não haja recolhimento prévio do imposto, aplica-se a regra do artigo 173, inciso I do CTN como marco para a decadência.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade. No mérito, a) Por unanimidade de votos, em dar parcial provimento para declarar a decadência de o Fisco realizar o lançamento tributário referente ao período compreendido entre janeiro e junho de 2014, na parte em que foi excluído o dolo (“INFRAÇÃO: FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE IPI - VALOR DO IPI NÃO DESTACADO”); b) Por unanimidade de votos, em dar PARCIAL PROVIMENTO para desqualificar a multa aplicada relativamente a capítulo “IPI NÃO DESTACADO”; c) Por unanimidade de votos, em reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, relativamente a rubrica “FALTA DE RECOLHIMENTO DO IPI - DEMAIS PRODUTOS INFRAÇÃO:

FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE IPI - VALOR DE IPI DESTACADO E NÃO LANÇADO” Por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso do sr. ANTONIO LEITE FERREIRA, sr. PERCY BORBA FILHO, sr. ATILA FERNANDES MOREIRA, para excluí-los da responsabilidade solidária.

*Assinado Digitalmente*

**Luciana Ferreira Braga** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Gilson Macedo Rosenberg Filho** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por SPAC PARTICIPAÇÕES S.A (Contribuinte principal), ANTONIO LEITE FERREIRA, PERCY BORBA FILHO, ATILA FERNANDES MOREIRA estes últimos, na condição de responsáveis solidários, contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) que manteve de auto de infração pelo qual houve lançamento de IPI, acrescido de juros de mora e multa de ofício qualificada, no valor de R\$ 37.917.130,13 (trinta e sete milhões, novecentos e dezessete mil, cento e trinta reais e treze centavos).

Por força da constatação da ocorrência de ressarcimento indevido do PERDCOMP nº 12082.85424.301115.1.1.01-7616, a Fiscalização também exigiu a restituição do valor recebido e aplicou multa qualificada sobre este, totalizando R\$ 1.074.663,45 (um milhão, setenta e quatro mil, seiscentos e sessenta e três reais e quarenta e cinco centavos).

Em razão de ter sido bem sintetizada toda a situação fática, bem como os fundamentos da impugnação apresentados pelo contribuinte, adoto o seguinte excerto do relatório da DRJ (e-fls. 5360):

2) Deu saída a produtos industrializados por meio de notas fiscais sem o destaque respectivo do IPI. ocasionando a falta de apuração, declaração e recolhimento do IPI:

3) Deu saída a produtos industrializados por meio de Notas Fiscais, com destaque do IPI e não escrituradas no SPED EFD ICMS IPI. ocasionando a falta de apuração<sup>^</sup> declaração e recolhimento do IPI.

...

O que se observa, tanto no segundo item. como no terceiro, o motivo do não destaque do IPI em diversas notas fiscais, bem como. a não inclusão do IPI de diversas notas fiscais, no SPED EFD ICMS-IPI. se fundamentam no caput do art. 29 da Lei 10.637/2002.

...

Como se observa, pelo dispositivo mencionado no caput. a suspensão se aplica, as matérias-primas, aos produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimentos que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos referidos no caput do art. 29.

O caput do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, deixa claro, que os estabelecimentos mencionados ali, são aqueles que elaborem produtos classificados na TIPI em determinadas posições ou subposições, "inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados) ou sejam, estabelecimentos industriais, contribuintes do IPI.

Dessa forma, aferimos que o termo contido no disposto legal em questão "elaboração de produtos", é o mesmo que "fabricação de produtos", "modificação de produtos", conceito que se dá ao processo de industrialização (art. 4º). no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados. Decreto nº 7.212/2010.

O inciso IV. do art. 4º do RIPI/2010. diz que se "considera industrialização a operação que importe em alterar a apresentação do produto, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destina apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento)".

Por esse dispositivo, percebe-se que as embalagens destinadas a estabelecimentos que apenas acondicionam ou reacondicionam produtos já elaborados, produtos "in natura", de origem animal, de origem vegetal, não podem sair do estabelecimento industrial com a suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/2002. Tais saídas devem ser tributadas pelo Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. ...

Assim, somente as saídas destinadas a estabelecimentos que elaborem produtos classificados nos capítulos mencionados no art. 29 da Lei 10.637/2002. ou seja, estabelecimentos industriais, contribuintes do IPI. podem sair com a suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Portanto, as saídas destinadas a outros tipos de estabelecimentos, tais como: empresas comerciais, pessoas físicas, produtores rurais, etc. não permitem a suspensão prevista nesse dispositivo e devem ser tributadas. ...

6. MULTA QUALIFICADA No curso deste procedimento fiscal, constatamos claramente o intuito do sujeito passivo em reduzir arditosamente o montante do IPI a ser recolhido, como demonstrado a seguir.

- Em relação às notas fiscais de saída emitidas pelo sujeito passivo, verificamos que não foram escriturados corretamente os valores de IPI destacados nas notas fiscais de saída, a fim de reduzir o tributo a ser recolhido, de acordo com as manobras abaixo.

Nos meses de outubro a dezembro do ano-calendário de 2010. e de janeiro de 2014 a dezembro de 2015 - Débito de IPI não escriturado no valor de RS 18.209.055,25 de um total de RS 1.031.000,51 de débito escriturado.

Débito de IPI não destacado nas notas fiscais de saída no valor de: - Outubro de 2010 a dezembro de 2010 RS 425.181,4

- De janeiro de 2014 a dezembro de 2014 o valor de RS 1.488.732,61; - De janeiro de 2015 a dezembro de 2015 o valor de RS 1.678.103,28.

Valor total de IPI não destacado nas notas fiscais de saída RS 3.592.027,36.

O fiscalizado vem de maneira reiterada e contumaz procedendo na sua forma de agir: não destacando o valor do IPI nas notas fiscais de saída, e deixando de informar no Livro Registro de Apuração do IPI o valor do IPI destacado nas notas fiscais de saída, fato este que pode ser comprovado conforme descrito abaixo:

...

Pelo exposto, demonstrado o dolo. pela conduta reiterada e contumaz do sujeito passivo com o objetivo de reduzir ilegalmente o montante do crédito tributário devido, e receber valor de ressarcimento indevido, aplica-se a multa qualificada de 150% prevista no art. 80. caput e § 6º, II. da Lei nº 4.502/64 e art. 44, caput e § 1º. da Lei nº 9.430/96. haja vista caracterizada a hipótese de sonegação, cuja capitulação legal encontra-se no art. 71 da Lei nº 4.502/64.

...

Como descrito detalhadamente nos itens anteriormente, ocorreram irregularidades, apresentadas neste Termo de Verificação Fiscal, em desacordo a legislação que foram considerados infrações. Agindo assim, os sócios: SM INVESTERIN GEN LLC, MARCOS ROBERTO VISCONTI, CPE PLÁSTICOS LTDA. a incorporadora da Spumapac: SPAC PARTICIPAÇÕES S.A.. e os administradores: ANTONIO LEITE FERREIRA. ATILA FERNANDES MOREIRA, e PERCY BORBA FILHO praticaram, de forma inequívoca, conduta ilícita e reiterada com infração à lei durante os meses de outubro, novembro e dezembro do ano calendário de 2010. e os meses de janeiro do ano-calendário de 2014 a dezembro do ano-calendário de 2015. o que possibilitou o não recolhimento correto de IPI. de acordo com os valores demonstrados e calculados nas tabelas das páginas anteriores.

Ao julgar a Impugnação apresentada pelo contribuinte, a DRJ a julgou Procedente em Parte, para excluir a responsabilidade das pessoas jurídicas SM INVESTERIN GEN LLC e CPE PLÁSTICOS LTDA, bem como a pessoa física MARCOS ROBERTO VISCONTI, mantendo o crédito tributário lançado e a responsabilidade solidária dos demais indicados no Auto de Infração, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 SAÍDA COM SUSPENSÃO DO IMPOSTO. ADQUIRENTE NÃO CONTRIBUINTE DO IPI. IRREGULARIDADE.

A suspensão do IPI de que trata o artigo 29 da Lei nº 10.637, de 2002, não se dirige ao comerciante ou pessoa física, mas aos estabelecimentos industriais dos produtos ali referidos.

DECLARAÇÃO DE RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE. EFEITOS.

A previsão legal de que o adquirente de produto beneficiado com suspensão de IPI deve declarar ao fornecedor a satisfação de todos os requisitos legais para fruição do benefício não caracteriza, por si só, hipótese de transferência de responsabilidade tributária.

A mencionada declaração não tem efeito sobre a responsabilidade do fornecedor quando caiba a ele, contribuinte do imposto, o ônus de interpretar a legislação para aplicá-la ao caso concreto, no âmbito do lançamento por homologação.

Tendo o contribuinte a plena ciência de que o estabelecimento adquirente não é estabelecimento industrial, a saída com suspensão do IPI representa infração à legislação tributária imputável ao próprio contribuinte.

PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE DO PRODUTO. OBSERVÂNCIA NECESSÁRIA, PELO LEGISLADOR.

O Princípio da Seletividade, em função da essencialidade do produto, insculpido no art. 153, § 3º, I, da Constituição Federal, é de observância obrigatória para o IPI por parte do legislador (função, neste caso, também exercida pelo Poder Executivo, que pode, dentro dos limites legais, alterar as suas alíquotas). À autoridade fiscal cabe tão-somente aplicar a legislação, na forma que está posta.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. DUPLA CONDIÇÃO DE AGRAVAMENTO. A Presença de dupla circunstância de agravamento autoriza a qualificação da multa de ofício nos termos do art.80, §6º, inciso II, da Lei 4502/64.

SOLIDARIEDADE. CABIMENTO. ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Aquele que gerencia a sociedade empresária deve provar que não agiu com dolo ou culpa na condução dos atos negociais e essa pertinentes. Provas inexistentes, responde solidariamente o sócio administrador pelos valores lançados.

SOLIDARIEDADE. NÃO CABIMENTO. ARTIGO 124 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Inexistente a caracterização de grupo econômico, inaplicável a solidariedade erigida nos termos do art.124 do Código Tributário Nacional.

CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. ARTIGO 15. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE DEMANDA SUPLETIVA.

Ausente do ordenamento administrativo a demanda de aplicação supletiva, lídima não se mostra a invocação do artigo 15 do CPC.

DECADÊNCIA.ART.173 DO CTN. CONTAGEM PELO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE. INOCORRÊNCIA.

A constatação de ausência de pagamentos ao longo de todo o período auditado, bem como a comprovação de dolo comissivo de conduta impedem, por dupla razão, a incidência da contagem prevista no §4º do art.150 do CTN. Nesse caso, correta é a contagem do lapso decadencial com supedâneo do inciso I do art.173 do mesmo diploma legal.

DILIGÊNCIAS E PERÍCIAIS. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

É de se negar o pedido de diligência/perícia quando os elementos constantes dos autos são suficientes para formação da convicção de mérito. Aplicação direta do disposto no artigo 18 do Decreto 70.235/72.

Em suas razões recursais, a Recorrente SPAC PARTICIPAÇÕES S.A, alegou em síntese, preliminarmente:

- a nulidade do Auto de Infração, em razão da precariedade do procedimento e falta de motivação do lançamento, uma vez que a fiscalização foi meramente estimativa, pois deixou de solicitar as declarações dos adquirentes exigidas pelo art. 29, § 7º, inciso II, da Lei nº 10.637/02;

. que a autoridade não analisou individualmente se os requisitos legais para a utilização da suspensão do IPI foram atendidos, o que reforça a falta de motivação e cerceamento de defesa, não existindo prova nos autos das acusações feitas pelo fiscal uma vez que o fisco não explicitou quais requisitos do art. 29 não teriam sido cumpridos, inclusive ignorando situações de adquirentes comprovadamente industriais - a nulidade pela ausência nos autos de planilhas mencionadas no Termo de Verificação Fiscal (TVF) uma vez que este faz referência expressa a três planilhas eletrônicas essenciais (contendo relação de notas, dados de adquirentes e racionais de cálculo). Sem o acesso a esses documentos, a Recorrente afirma ser impossível conhecer o racional que fundamentou a autuação;

. que existe erro cometido pela autoridade lançadora ao calcular os supostos valores de IPI que deveriam ter sido recolhidos, ensejando assim a nulidade do

auto de infração ante a nítida afronta ao inciso V, do artigo 10, do Decreto nº 70.235/72 e artigos 142 e 149 do CTN,;

. que quando da reapuração do IPI pelo suposto uso indevido do benefício da suspensão, as autoridades simplesmente desconsideraram o saldo credor do imposto de períodos anteriores, o qual foi devidamente declarado no SPED EFD – ICMS IPI, de modo que não poderia ter sido desconsiderado o saldo credor de 2013, já que a validade desses créditos ainda é objeto de discussão no Processo nº 19311.720042/2017-31, pendente de decisão final no CARF, o que impede a definição do quantum devido neste processo;

. que inexistência de despacho decisório operacionalizando os indeferimentos dos pedidos de ressarcimento de IPI informados em PRD/COMP dos períodos de outubro a dezembro de 2010, de janeiro de 2014 a dezembro de 2015 é medida que nulifica o lançamento, pois, a utilização do Auto de Infração para tal fim viola o rito da IN RFB 1717/2017 e impede a apresentação de Manifestação de Inconformidade;

- que a Receita Federal já havia validado as apurações da Recorrente ao deferir e, em alguns casos, pagar ressarcimentos anteriores relativos aos mesmos períodos por meio do presente auto de infração, de modo que buscam as autoridades administrativa revisitar os PER/DCOMPS já transmitidos e revisar as decisões já proferidas à época, as quais reconheceram a existência dos créditos pleiteados, situação que viola o disposto no art. 149 . as decisões das autoridades administrativas que reconheceram a existência dos créditos pleiteados nos pedidos de ressarcimento transmitidos em 2015, relativos ao 4º Trimestre de 2010 e ao período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, e, consequentemente, que validaram toda a apuração de IPI da Recorrente, somente poderiam ser revistas de ofício caso configurada uma das hipóteses do art. 149 do CTN, o que não é o caso dos autos. Assim, as decisões que já lhe reconheceram os créditos, não podem ser revistas através do presente Auto de Infração.

. que o acórdão deixou de apreciar a tese de defesa da recorrente, no sentido de não estarem presentes os requisitos do 149 do CTN no presente caso, bem como sendo silente, ainda, quanto ao argumento de que o próprio fisco já havia reconhecido os créditos anteriormente, o que configuraria falta de motivação e preterição do direito de defesa.

E, no mérito:

- que a conclusão da fiscalização no sentido de que as saídas destinadas a outros tipos de estabelecimentos, tais como: empresas comerciais, pessoas físicas, produtores rurais, etc., não permitiriam a suspensão prevista nesse dispositivo e devem ser tributadas, não se sustenta no caso em concreto, se tratando de interpretação equivocada do art. 29 da Lei 10.637/2002;

- que a suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/2002 é aplicável mesmo quando o adquirente das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem for um estabelecimento não industrial, tal como assentou recentemente o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (acórdão 3401-003.885). que de uma leitura perfunctória do texto normativo em questão, já cai por terra toda a argumentação da fiscalização, pois o mesmo jamais se referiu ao adquirente da mercadoria como “estabelecimento industrial”, mas sim como a “estabelecimento”. A interpretação fiscal não sobrevive nem mesmo ao método literal no qual ele aduziu se sustentar, na medida em que “estabelecimento industrial” e “estabelecimento” são coisas completamente distintas, . que aplicação alternada e diferenciada dessas duas expressões, primeiramente “estabelecimento”, fazendo alusão ao adquirente, e depois “estabelecimento industrial”, referindo-se ao vendedor, representa a própria vontade do legislador em distinguir essas figuras, nos termos da determinação da alínea 'b' do inciso II do art. 11 da Lei Complementar nº 95/1998, de maneira que a fiscalização incorreu em erro crasso de interpretação da Lei.

- que dada a elasticidade do conceito de estabelecimento, é possível afirmar, com extrema segurança, que o conceito de estabelecimento abarca inclusive empresas comerciais, pessoas físicas e produtores rurais;

- que é possível inferir que o conceito de “estabelecimento” não se aproxima ao conceito de “estabelecimento industrial”. O “estabelecimento industrial” é a organização empresarial que executa qualquer das atividades delineadas no art. 4º do RIPI, de modo que, não restam dúvidas que a expressão “estabelecimento”, nos termos do art. 1.142 do Código Civil, que é reproduzido pelo art. 29 da Lei 10.637/2002, abarca todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por pessoa que exerça profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, inclusive produtor rural e das pessoas físicas empresárias.

- que a finalidade do legislador ao criar o benefício da suspensão do IPI consubstanciada no art. 29 da Lei 10.637/2002, foi justamente a de desonerar a cadeia de comercialização dos produtos tratados no caput, sendo irrelevante a atividade explorada pelo adquirente (desde que seja uma atividade empresarial, a qual sempre é exercida por meio de um estabelecimento em conceito amplo), para que assim o imposto não se tornasse cumulativo;

- que a IN RFB nº 948/09, a qual determina em suas disposições gerais que a suspensão do IPI tratada no art. 29 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, não se aplica aos optantes do Simples Nacional, acabou por criar uma vedação que não foi introduzida pelo legislador na redação da Lei 10.637/2002;

- que a Fiscalização simplesmente desprezou a aplicação do benefício da suspensão sobre TODAS as vendas efetuadas pela Recorrente, fossem elas para as pessoas físicas, produtores rurais, comerciantes varejistas ou pessoas do Simples

Nacional, e até mesmo com relação aos próprios adquirentes industriais, sendo que, no mínimo em relação a estes deve ser revisto o lançamento;

. que se faz necessário o afastamento da multa qualificada de 150%, diante da inexistência de ausência de caracterização de dolo, fraude ou simulação, uma vez que sua conduta foi pautada em interpretação jurídica plausível, inclusive já acolhida pelo CARF em favor da própria Recorrente no Acórdão nº 3401-003.885;

- que a conduta adotada não se trata de fato arditosamente escondido das autoridades fiscais, muito pelo contrário, é fato notório e informado em sede de fiscalização, discutido no âmbito judicial. Neste contexto, mostra-se absolutamente descabido defender que a Recorrente utilizou-se de meio ardil para declarar dolosamente valores a menor e evadir-se da tributação, sendo impossível encontrar amparo fático e legal para a aplicação de uma multa agravada de 150%;

. que a Recorrente tomou ciência do presente auto de infração apenas em 05/07/2019, devendo ser reconhecida a decadência do lançamento relativamente aos fatos geradores do período de 01.2014 a 06.2014;

- que o presente feito ser sobrestado até que sobrevenha decisão definitiva nos autos do processo administrativo nº 19311.720042/2017-31;

- defende a necessidade de realização de perícia, com o objetivo comprovar que os produtos produzidos pela Recorrente estão devidamente elencados dentre aqueles que fazem jus a suspensão do artigo 29, da Lei 10.637/02;

- por fim, requer o sobrestamento do presente feito até o julgamento definitivo pelo Supremo Tribunal Federal do RE 606.314 RG / PE, no qual se discute a aplicação de alíquota de IPI mais favorável à operação de industrialização de embalagens.

De igual forma, também recorreram as pessoas de ANTONIO LEITE FERREIRA, PERCY BORBA FILHO, ATILA FERNANDES MOREIRA, os quais alegam, em idênticos recursos:

- que o acórdão da DRJ analisou de maneira sucinta e pouco aprofundada a impossibilidade de imputação de responsabilidade tributária aos administradores no caso em tela (dedicando 6 suscintos e genéricos parágrafos à matéria).;

- que o relatório fiscal é genérico em relação ao ora Recorrente, não descreve, e muito menos prova, qual seria a conduta que levou a sua responsabilização;

- que o Termo de Verificação Fiscal não motiva efetivamente a inclusão do Recorrente como responsável solidário, apenas imputa responsabilidade tributária de forma automática, em função dele ter exercido cargo de Diretor na empresa que supostamente teria cometido as infrações à legislação tributária, o que é inadmissível, por violar diversos requisitos do ato administrativo e preceitos

legais, acarretando no cerceamento de defesa da Recorrente, eivando o ato de responsabilização de ilegalidade, ainda por falta de motivação, sendo nulo de pleno direito;

- que a acusação é nitidamente genérica;

- que não há que se falar em inversão do ônus da prova no tocante a inclusão de responsáveis tributários no polo passivo de exações como a presente;

- que a ausência de motivação conduz a outra nulidade insanável, qual seja, ausência de prova da suposta conduta dolosa por parte do Recorrente, pois cabe ao auditor fiscal reunir as provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade tributária:

- que a atribuição de responsabilidade tributária, nos termos do artigo 135, III, do CTN, não é direta e objetiva, mas sim pessoal e subjetiva, dependendo, portanto, da comprovação de que a dívida não decorre de simples inadimplemento do crédito tributário, mas também da atuação do Gerente/Diretor, na época do fato gerador, com excesso de poder ou infração a lei, contrato social ou estatutos, o que não existe nos autos;

- os recorrentes sempre se mantiveram adstritos as suas funções de Gerente Gerente/Administrador, dentro do âmbito do poder que lhe foi conferido pela Spac e não há nenhuma prova nos autos contrária a essa assertiva, o que impossibilita o agravamento da multa de ofício de 75% para 150% em relação ao ora Recorrente.

- Por fim, o recorrente PERCY BORBA FILHO sustenta que a fiscalização não se atentou para o fato de que o Recorrente era, na verdade, apenas gerente comercial na maior parte do período em que se deram as supostas infrações, que não tinha nenhuma responsabilidade com a área fiscal da empresa, de modo que simplesmente tratou todos os diretores da mesma forma, sem considerar as suas efetivas funções exercidas.

Ademais, conforme apontados em todos os recursos objeto da presente análise, faz-se necessário destacar que o Auto de Infração de fls. 27/33, no valor total de R\$ 1.074.663,45, referente a multa por suposto ressarcimento pleiteado indevidamente pela empresa contribuinte no PER/DCOMP nº 12082.85424.301115.1.1.01-7616, foi transferido para ser apreciado de forma isolada no processo administrativo nº 13074.724317/2020-75, de maneira que não será objeto de análise nesta assentada.

Intimada, a UNIÃO apresentou contrarrazões, pugnando pelo não provimento dos Recursos Voluntários para que seja mantida a decisão recorrida.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira Luciana Ferreira Braga, Relatora.

**Conhecimento.**

Os recursos voluntários, seja da contribuinte principal e dos corresponsabilizados são todos tempestivos.

Portanto, deles conheço e passo a sua análise, de início, pelo recurso da autuada, contribuinte principal, o qual envolve parte da matéria objeto do recurso dos responsáveis solidários.

**1- Recurso Voluntário de Spac Participações S.A****Preliminares – Nulidades**

Inicialmente, a Recorrente alega que teria ocorrido nulidades no presente processo, que teriam cerceado o seu direito de defesa, eis que:

(i) existe falta de motivação para o lançamento, sem ainda constarem dos autos quaisquer provas das acusações levadas a efeito pelo fiscal autuante;

(ii) que o fiscal não explicitou os requisitos do art. 29 que teriam sido descumpridos;

(iii) por não terem sido juntadas aos autos planilhas explicativas citadas no TVF;

(iv) ocorrência de erro na base de cálculo por ter sido desconsiderado saldo credor de IPI do ano de 2013;

(v) inexistência de despacho decisório operacionalizando os indeferimentos dos pedidos de ressarcimento de IPI, o que não lhe permitiu o oferecimento de manifestação de inconformidade;

(vi) que as decisões anteriores da SRFB que haviam deferido pedidos de compensação não poderiam ter sido revistas por meio do presente Auto de Infração.

A declaração de nulidade no processo administrativo fiscal exige a demonstração de prejuízo efetivo à defesa, e a ocorrência de uma das hipóteses taxativamente previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, a seguir:

Art. 59. São nulos: I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

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

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

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

Ademais, ainda no ato de lançamento, é reservado ao auditor o ônus-dever de levar a efeito o procedimento de acordo com as determinações do art. 142 do CTN, a seguir:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Pois bem, ao analisar detidamente o TVF, ao contrário do que defende a recorrente, verifico que o lançamento preenche todos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/1972, uma vez que dele constou, em especial, a devida motivação adotada pelo ilustre fiscal autuante, para entender pela impossibilidade de utilização da suspensão do IPI nas saídas objeto da fiscalização, tanto que o fiscal ali apontou de forma bastante clara e objetiva toda a sua interpretação acerca da legislação que rege a suspensão, incluindo o art. 29 da Lei 10.637/02, no caso da realização de vendas para pessoas físicas, empresas não industriais e para produtores rurais, entendendo, portanto, por aquelas razões, que o procedimento levado a efeito pela contribuinte principal foi equivocado.

Ainda sobre o assunto, ainda há de se considerar que a alegação da falta de juntada das planilhas que foram mencionadas no TVF, tampouco se sustenta, Ora, no caso a DRJ apontou que tais planilhas constam nos autos e foram juntadas ao e-processo, justamente da forma como o ilustre fiscal apontou às e-fls 65, a seguir:



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA  
SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL  
DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM JUNDIAÍ/SP  
SERVIÇO DE FISCALIZAÇÃO – SEFIS/DRF/JUN**

Os débitos do IPI apurados, estão inseridos no e-processo administrativo fiscal nº 19311.720136/2019-72.

Anexamos no e-processo, os seguintes documentos: Termos de Intimação, respostas à Intimação, **Planilhas**, Notas Fiscais de saída (amostragem), SPED EFD – ICMS IPI (Livro de Registro e Apuração do IPI - RAIPI), decisões judiciais, etc.

Além do mais, em que pesem as alegações constantes no recurso voluntário, veja que estas não foram suficientes a afastar a demonstração da DRJ das planilhas como inclusas no e-processo, conforme constou no v. acórdão recorrido (fls. 5374), senão vejamos:

Os documentos que embasaram a autuação – incluídas as demandadas planilhas – encontram-se todos nos presentes autos. Vejamos um pequeno excerto:



ento de 33 página(s) autenticado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> 15  
rindo de localização FP1R 0326 14560 HKMW. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

No que se refere às alegadas nulidades em razão da inexistência de despacho decisório operacionalizando o indeferimento da PERD/COMP 31112.727730.181115.1.1.01-9001, o que não lhe permitiu o oferecimento de manifestação de inconformidade, também não vejo como acatar o pleito da recorrente, pois não coube ao recorrente apresentar defesa de tal requerimento nos autos deste processo administrativo. O fiscal, apenas informou que tal pedido seria indeferido, não o fazendo através do presente processo, mas de processo próprio, sujeito ao rito dos pedidos de compensação.

A propósito, trago a baila excerto daquilo o que constou nas contrarrazões da UNIÃO, quando se contrapõe a este tópico do recurso da contribuinte (e-fls. 7590):

No que concerne à nulidade relativa ao indeferimento do pedido de ressarcimento no Perdcomp nº 31112.727730.181115.1.1.01-9001, deve-se observar que não há falar em cerceamento por falta do respectivo despacho decisório. No presente TVF, a Autoridade Fiscal se restringiu a noticiar que indeferiria o pleito (fl. 56), o que foi devidamente formalizado pelo Despacho Decisório DRF/JUN/SEFIS proferido no PAF nº 13896.903469/2018-44.

Por fim, é improcedente a defesa do cancelamento integral do auto de infração por ofensa ao art. 149 do CTN, o qual versa sobre hipóteses de lançamento de ofício e de revisão desse lançamento. A insurgência recursal, diversamente, se refere à revisão de pedido de ressarcimento de créditos, o que não é objeto do art. 149. Em se tratando de ressarcimento concedido de forma indevida, a Administração Tributária tem o dever-poder de realizar a revisão de ofício do ato ilegal.

Pois bem, dito isso, o que se observa nos autos não é um vício de procedimento, mas sim inconformismo da Recorrente com o resultado da análise probatória efetuada pelas autoridades fiscais.

Quanto as demais alegações de nulidade, entendo que se confundem com o mérito da demanda, e ali serão tratadas.

Assim, rejeito as preliminares de nulidade supra.

### **Mérito**

Inicialmente, vale apontar que a tese principal do recurso da contribuinte principal é de que, houve equivocada interpretação do fiscal autuante acerca da legislação tributária, no que se refere a possibilidade de suspensão do IPI, em relação a vendas efetuadas a empresas e pessoas não consideradas como “estabelecimentos industriais”.

E que, em sua análise, além de ter interpretado de forma equivocada a legislação, teria incorrido em erro de cálculo na apuração da base de cálculo do imposto, pois, teria (i) deixado de considerar a existência de saldo credor relativamente ao ano de 2013, e que, (ii) também teria sido lançado o IPI relativamente a vendas feitas a estabelecimentos industriais, pois o fiscal fez uma análise geral das notas lançando o imposto objeto do Auto de Infração de forma indiscriminada.

Pois bem, vale apontar que a alegação de que foi desconsiderado saldo credor, decorre do fato de que, em período anterior, a contribuinte chegou a ser fiscalizada e teve contra

si lavrado outro auto de infração, pelos mesmos motivos objeto do presente, realizado através do processo administrativo n. 19311.720042/2017-31, vejamos:

Por meio do Processo Digital nº 19311-720042-2017-31, foi lavrado Auto de Infração do IPI para cobrança do crédito tributário decorrente das infrações constatadas no estabelecimento da fiscalizada em operações ocorridas de janeiro de 2013 até dezembro de 2013. Como houve cobrança do IPI em todos os meses desse período.

O saldo do período anterior referente ao mês de dezembro 2013, a ser considerado na reconstituição será 0 (zero), tendo em vista o lançamento de auto de infração de IPI constante no processo 19311-720042-2017-31 e não R\$ 4.668.502,39, conforme informado na SPED EFD – ICMS IPI.

Pois bem, faço alusão, neste momento, a referido processo administrativo, pois em relação a ele foram levantados alguns pontos no recurso da contribuinte principal, sobretudo no sentido de que, diante da existência de julgamento pendente em relação ao mesmo neste conselho, haveria de se determinar o sobrestamento do presente processo.

Todavia, em pesquisa ao site do CARF, verifico que referido processo já fora objeto de julgamento, de modo que, toda a matéria relativa à interpretação do art. 29 da Lei 10.637/02, para fins de admissão ou não da realização de vendas com suspensão, a pessoas físicas, produtores rurais e empresas não industriais, veio a ser alvo de análise por ocasião do Acórdão n. 3202-001.998 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA, na sessão de julgamento de 22 de agosto de 2024.

Portanto, em se tratando de matéria idêntica a discutida nos autos do presente processo, peço licença para adotar as suas razões de decidir como fundamento para análise do pleito constante no recurso voluntário da devedor principal, nos seguinte termos:

2.1- Da condição formal para fruição do benefício da suspensão do IPI No mérito, o cerne da questão está na análise da suspensão do IPI disposta no art. 29 da Lei 10.637/2002 (art. 46 do RPI/2010), no caso, se tal se aplica ou não a estabelecimentos, tais como: empresas comerciais, pessoas físicas, produtores rurais, etc, não permitem a suspensão prevista nesse dispositivo e devem ser tributadas. Entende a Recorrente que é aplicável.

Como é sabido, em 29/08/2002, foi editada a Medida Provisória nº 66/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002, que estabeleceu hipóteses em que as saídas de matéria prima, produtos intermediários e materiais de embalagem ocorrerão com suspensão do IPI, beneficiando assim determinados setores da economia.

De acordo com a exposição de motivos da referida MP, a medida teve o intuito de instituir a suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), na saída

dos produtos que menciona, visando evitar a acumulação de créditos, o que implica atribuir melhores condições operacionais e de fluxo financeiro para as empresas nacionais, tornando-as mais competitivas, inclusive mediante redução de preços de seus produtos.

Com isso, o art. 29 da Lei nº 10.637/2002, determina a suspensão nos seguintes termos:

Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (LGL \2006\2488), inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto.

Tendo ambos os Capítulos sido eleitos pelos arts. 29 da Lei nº 10.637/02, art. 46 do RIPI/10, como hipótese de saída suspensa de IPI, entende a Recorrente ser inequívoco que o benefício fiscal alcançou as operações indevidamente autuadas.

Por sua vez, a Fiscalização autuante contrariou os argumentos da Recorrente ao afirmar que o art. 29 da Lei 10.637/2002 determina que sairão com suspensão de IPI, as matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a estabelecimentos industriais (contribuintes do IPI) que se dedique preponderantemente à elaboração dos produtos ali indicados.

Por isso, constituiu o crédito de ofício por falta de lançamento de imposto nas saídas do estabelecimento de produtos tributados, por ter se utilizado incorretamente do instituto da suspensão (Estabelecimento destinatário não industrial – pessoas físicas).

Aqui, a questão central a ser enfrentada diz respeito ao conceito de industrialização a que remete o disposto no § 2º do Art. 29 da Lei nº 10.637. Pois, entendeu a autoridade fiscal que as atividades dos destinatários das mercadorias da Recorrente, não se enquadrariam no conceito de industrialização, e por consequência, afastou o benefício da suspensão do IPI.

Pois bem.

Prevê o art. 29 da Lei 10.637/2002 (art. 46 do RIPI) que sairão do estabelecimento industrial com suspensão do imposto:

Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas

posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

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

I - estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de:

a) componentes, chassis, carroçarias, partes e peças dos produtos a que se refere o art. 1º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002; b) partes e peças destinadas a estabelecimento industrial fabricante de produto classificado no Capítulo 88 da Tipi; c) bens de que trata o § 1º-C do art. 4º da Lei no 8.248, de 23 de outubro de 1991, que gozem do benefício referido no caput do mencionado artigo; (Incluído pela Lei nº 11.908, de 2009).

II - pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.

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

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

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

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

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

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

I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal; II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

Aqui compartilho do entendimento do julgador de piso, pois o uso do verbo "elaborar", ao mencionar os produtos classificados na TIPI, ainda que NT, certamente, sugere que deva tratar-se de estabelecimento industrial, embora, exista a exceção contida pela menção aos produtos "não tributados", à vista da disposição do art. 8º do Regulamento.

Entretanto, o § 2º do art. 29, claramente, restringe a definição do estabelecimento adquirente mencionado no caput, para efeito de caracterização da atividade preponderante, "ao estabelecimento industrial cuja receita bruta decorrente dos produtos ali referidos, no ano calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta total no mesmo período".

Portanto, se o caput não deixa claro que se trata de saída a estabelecimento industrial, o § 2º encerra a discussão, deixando expressa a definição: as saídas com suspensão são aquelas efetuadas, repita-se, a "estabelecimento industrial cuja receita bruta decorrente dos produtos ali referidos, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta total no mesmo período".

Entendo que o mecanismo de suspensão de que trata o artigo 29 da Lei nº 10.637/2002, não se dirige às empresas comerciais, pessoas físicas, produtores rurais, mas o benefício se estende aos estabelecimentos industriais dos produtos ali referidos.

No que pese o caput do art. 29, não qualificar o termo "estabelecimento industrial", o seu § 2º é explícito ao especificar que o disposto no caput aplica-se ao estabelecimento industrial adquirente, esclarecendo quanto à necessária condição de industrial do estabelecimento adquirente dos produtos beneficiados pela suspensão.

Trata-se da saída de produtos industrializados do estabelecimento com a suspensão do IPI de uma medida excepcional para afastar a obrigação de lançamento e recolhimento do imposto. Por isso, reclama exegese restrita, determinada pelo art. 111 do CTN.

A suspensão do IPI visa a evitar a "acumulação de créditos", pois sem a suspensão, os créditos iriam acumular-se na escrita fiscal do adquirente, daí, se exige que o adquirente seja contribuinte do IPI e que, nessa condição, seja o seu beneficiário.

Desta forma, adquirentes pessoas físicas, produtores rurais, estabelecimentos comerciais e comerciais atacadistas, por não serem estabelecimentos industriais, não fazem jus ao benefício da suspensão do IPI.

O local de negócios dos empreendedores rurais pessoas físicas não corresponde sequer ao conceito de "estabelecimento".

Deve-se notar que, no âmbito do IPI, o conceito de estabelecimento (industrial, equiparado a industrial e não industrial) tem relevância para efeito de determinar, especificamente, o sujeito passivo da obrigação tributária.

Conforme dispõe o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966) em seus arts. 46, II, 49 e 51, parágrafo único, o contribuinte do IPI não é a pessoa jurídica, mas, autonomamente, cada um de seus estabelecimentos.

Assim, o Regulamento do Imposto, ao referir-se a estabelecimento, trata dos estabelecimentos de pessoas jurídicas, uma vez que as pessoas físicas (a não ser excepcionalmente no caso de importação) não são contribuintes do imposto (obviamente, a pessoa física que praticasse, sem formalização de empresa, fato gerador do IPI teria o estabelecimento registrado de ofício no CNPJ).

Portanto, o conceito de estabelecimento, para efeito da legislação do IPI, é mais restrito do que o definido no art. 1.142 do Código Civil.

Assim, o puro fato de se tratar de pessoas físicas já seria suficiente para impedir a saída com suspensão.

Todavia, quanto aos produtores rurais com CNPJ, os estabelecimentos rurais de pessoas jurídicas e estabelecimentos comerciais rurais, que não fabricam produtos tributados pelo IPI, não podem ser considerados estabelecimentos industriais.

Conforme já esclarecido no item anterior, o benefício da suspensão do IPI dirige-se aos estabelecimentos industriais fabricantes dos produtos elencados na lei com o fim de evitar que tais estabelecimentos arquem com o pagamento do IPI na entrada e acumule créditos em sua escrituração.

Portanto, não há como justificar a saída com suspensão para estabelecimentos rurais e, menos ainda, em relação às empresas comerciais por nada industrializarem.

A esses casos, bem assim no das empresas comerciais, aplicam-se os fundamentos anteriormente expostos.

Não há reforma a fazer no presente tópico recursal.

2.2- Da condição formal da declaração para usufruir do benefício da suspensão do IPI Alega a Recorrente que atende aos legais para fruição do benefício da suspensão do IPI, sendo que o afastamento da suspensão se deu com base em requisitos meramente formais.

Conforme a já citada IN RFB nº 948/2009:

Art. 21. Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2 a 4, 7 a 12, 15 a 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex 01 do código 2309.90.90), 28 a 31 e 64, no código 2209.00.00 e

2501.00, e nas posições 21.01 a 2105.00 da TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não-tributados).

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos.

De fato, a declaração do adquirente não é fenômeno suficiente para autorizar ou desautorizar a suspensão, para fins de aproveitamento do benefício, é necessário que o adquirente da mercadoria atenda a determinados requisitos, entre os quais desenvolver, de maneira preponderante, determinados produtos da TIPI, estabelecendo, como marco miliário para o entendimento de "preponderância" o percentual de, no mínimo, 60% da receita bruta no ano calendário anterior, conforme previsão no parágrafo 2º do Art. 29 da Lei 10.637/2002.

Tal informação, contudo, deve ser informado pelo adquirente, pois não se cogitaria que obrigar o vendedor a declarar as receitas brutas de seus clientes. Estes, por seu turno, devem realizar a prestação da informação "sob as penas da lei". Sendo que, a legislação previu, para o caso de declaração falsa por parte do adquirente, além da sujeição genérica "às penas da lei" (inclusive criminais), haverá sanção específica consistente na imputação de responsabilidade sobre obrigação tributária dela decorrente, em conformidade com o art. 9º da Lei nº 4.502/1964 refletido no inciso VI do art. 25 do RIPI.

A declaração deve registrar o fato relevante (que o adquirente se dedica preponderantemente à elaboração dos produtos especificados na lei), este sim fator determinante para a suspensão da cobrança do IPI na saída do estabelecimento do vendedor. Sendo que, ante a ausência da declaração de preponderância, o estabelecimento industrial encontra-se impedido de fazer uso da suspensão do imposto, que se torna imediatamente exigível, como e a suspensão não houvesse.

Sendo assim, vê-se, portanto, que, descumpridos os requisitos previstos, não há que se falar em suspensão do IPI, em especial quando os destinatários não apresentaram a declaração.

Neste tópico, não há reforma a fazer.

Assim, de igual modo entendo por não cabíveis os argumentos trazidos no recurso voluntário, para fins de justificar que seria cabível a suspensão do IPI, mesmo quando realizadas vendas a pessoas físicas, empresas optantes do simples, produtores rurais e empresas não caracterizadas como estabelecimentos industriais.

No mesmo sentido, o acórdão 9303-015.184 – CSRF / 3ª Turma, a seguir ementado:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

SUSPENSÃO. ART. 29, DA LEI Nº 10.637/2002. IMPOSSIBILIDADE DE GOZO POR ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL. Conforme jurisprudência pacífica do STJ, nem o CTN nem a legislação do IPI tratam o estabelecimento industrial de forma equiparada ao estabelecimento comercial, senão quando tal equiparação se der de forma expressa (AgInt no REsp nº 2.018.999/SC). O art. 29 da Lei nº 10.637/2002 é claro ao apontar como beneficiários da suspensão apenas os estabelecimentos industriais, sem estender aos equiparados (REsp nº 1.587.197/SP).

Ademais, considerando que naquele caso o Auto de Infração foi mantido, correta se encontra a não consideração do saldo credor levada a efeito no caso em comento pelo fiscal autuante, não havendo que se falar em qualquer ilegalidade na forma em que apurado o imposto lançado.

Ademais, também não há que se falar que o ilustre fiscal autuante levou a efeito o lançamento de forma genérica, inclusive tendo incluído na base de cálculo da tributação objeto do Auto de Infração, vendas efetuadas a empresas tidas como estabelecimentos industriais.

Da análise dos fundamentos constantes às fls. 55 dos autos (TVF), verifico que, ao contrário do que alega a recorrente, o fiscal fez criteriosa apuração e separação das notas fiscais de saída destinadas somente a pessoas que não se enquadravam nas disposições do art. 29 da Lei 10.637/02, conforme sua interpretação legal. Vejamos:

A fim de verificarmos o ocorrido, elaboramos uma planilha, com a relação de Notas Fiscais que saíram com suspensão indevida do IPI para Pessoas Físicas, pessoa jurídica e empresas no SIMPLES, e também, elaboramos outra planilha, com a relação de notas fiscais que saíram com suspensão indevida do IPI, para estabelecimentos comerciais, produtores rurais (com CNPJ).

Corroborando para a comprovação das irregularidades, consultamos os Sistemas da Receita Federal do Brasil, juntas Comerciais, Portal do Simples Nacional, e elaboramos uma planilha, contendo os dados cadastrais, dos clientes da fiscalizada, demonstrando, que tais adquirentes, não se enquadram na hipótese prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/2002.

A referida planilha, apresenta os seguintes elementos: Data da Emissão, Mês da Emissão, Nº Série da Nota, Nº da Nota, Nº do Item Chave da NF-e, Código do Produto, Descrição da Mercadoria, Código NCM, Código CFOP, Natureza da Operação, CST IPI, Descrição CST IPI, Observações Complementares, CNPJ do Participante, Nome do Participante, Unidade Comercial, Quantidade na Unidade,

Valor Unitário, Valor dos Itens Valor BC IPI, Alíquota IPI, Valor IPI Alíquota IPI conforme TIPI, Valor do IPI não destacado

[...]

Analizando as notas fiscais eletrônicas de saída, com destaque do IPI, e não escrituradas no SPED EFD ICMS IPI, percebemos, que na maior parte dessas notas fiscais, os adquirentes dos produtos da SPUMAPAC, são pessoas físicas, empresas comerciais varejistas e empresas do Simples Nacional, etc.

Da mesma forma, que anteriormente, elaboramos uma planilha, com a relação de todas as notas fiscais eletrônicas de saída, com destaque do IPI, cujos adquirentes não se enquadram na hipótese de suspensão, prevista na Lei nº 10.637/2002. Tais notas fiscais, devem ser levadas a tributação do IPI.

Elaboramos também, uma outra planilha, com os dados cadastrais, dos adquirentes dos produtos da fiscalizada, comprovando que os mesmos não se beneficiam da suspensão do art. 29 da Lei 10.637/2002. A referida planilha, apresenta os mesmos elementos da anterior, acrescida do valor do IPI destacado, quais sejam: CNPJ, nome, porte, descrição da natureza jurídica, CNAE, descrição CNAE, optante do simples nacional, valor dos itens, valor do IPI.

Assim, em não verificando que a recorrente fez comprovação no sentido de que do lançamento não constou qualquer nota destinada a estabelecimento industrial, se manifestando de forma geral em relação ao assunto, não vejo como acatar seus argumentos.

### **Da Multa Qualificada**

Ao que se depreende do auto de infração, estas foram as infrações cometidas:

- 1 – Produto Saído do Estabelecimento Industrial com emissão de Nota Fiscal de Saída de produto, para pessoas físicas, sem o lançamento do IPI, por utilização indevida de Suspensão;
- 2 – Produto Saído do Estabelecimento Industrial com emissão de Nota Fiscal de Saída de produto, para Empresas Comerciais, Produtores Rurais, com CNPJ e Empresas optantes do Simples Nacional, sem o lançamento do IPI, por utilização indevida de Suspensão;
- 3 – IPI Lançado e Não Escriturado – Falta de Escrituração de Débito de IPI Lançado em Nota Fiscal.

4 – Recebimento indevido do ressarcimento do Perdcomp nº 12082.85424.301115.1.1.017616, referente ao 1º trimestre de 2014, no valor de R\$ 429.865,38.

Foram, então 04 itens que justificaram o lançamento em questão, sendo que a multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento) foi aplicada a todos eles.

E na justificativa acerca do agravamento da multa contida no relatório fiscal do Auto de infração, assim constou:

#### 6. MULTA QUALIFICADA

No curso deste procedimento fiscal, constatamos claramente o intuito do sujeito passivo em reduzir ardilosamente o montante do IPI a ser recolhido, como demonstrado a seguir.

- Em relação às notas fiscais de saída emitidas pelo sujeito passivo, verificamos que não foram escriturados corretamente os valores de IPI destacados nas notas fiscais de saída, a fim de reduzir o tributo a ser recolhido, de acordo com as manobras abaixo.

[...]

O fiscalizado vem de maneira reiterada e contumaz procedendo na sua forma de agir: não destacando o valor do IPI nas notas fiscais de saída, e deixando de informar no Livro Registro de Apuração do IPI o valor do IPI destacado nas notas fiscais de saída, fato este que pode ser comprovado conforme descrito abaixo:

O não destaque decorre da aplicação da suspensão do IPI, situação esta que, a meu ver, decorre de um debate jurídico, sobre a extensão dos conceitos de estabelecimento industrial e do próprio alcance da legislação de regência sobre o assunto.

Tal situação, nos autos, trazida pelo contribuinte em sede de ação fiscal, com justificativas a demonstrar que procedeu com a suspensão, com base em argumentos jurídicos, apontando, inclusive, julgamentos favoráveis a interpretação utilizada pelo mesmo. Ou seja, a parte se valeu de uma interpretação da legislação, que ao final não lhe foi favorável.

Ademais, além de ter sido restituída de valores relativamente ao mesmo assunto via PERD/COMP, no processo 19311.720042/2017-31, supra mencionado, não lhe fora aplicada a multa agravada neste aspecto.

Assim, não vejo que relativamente a tal ponto, tenha o mesmo agido com dolo de sonegar, de maneira a atrair a incidência do disposto no art. 80, caput e § 6º, II, da Lei nº 4.502/64 e art. 44, caput e § 1º, da Lei nº 9.430/96, como apontou o fiscal autuante.

Portanto, relativamente a rubrica “IPI NÃO DESTACADO” contida no Auto de Infração (fls. 07), reduzo a multa ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento).

Quanto a rubrica “FALTA DE RECOLHIMENTO DO IPI - DEMAIS PRODUTOS INFRAÇÃO: FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE IPI - VALOR DE IPI DESTACADO E NÃO LANÇADO”, tenho que a penalidade aplicada também deve ser revista, porém, ante a alteração introduzida pela Lei nº 14.689/2023 que reduziu o percentual da multa qualificada de 150% para 100%.

A nova penalidade, portanto, sendo mais favorável ao contribuinte, deve ser aplicada a atos ou fatos pretéritos ainda não julgados, nos termos do art. 106, II, alínea “c”, do CTN.

Assim, entendo que a multa qualificada da rubrica “FALTA DE RECOLHIMENTO DO IPI - DEMAIS PRODUTOS INFRAÇÃO: FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE IPI - VALOR DE IPI DESTACADO E NÃO LANÇADO”, deve ser mantida, porém, reduzida de 150% para 100%, em observância à lei mais benéfica.

### **Decadência**

Sobre o assunto, o contribuinte pugna pela aplicação do disposto no art. 150, §4º do CTN, relativamente aos créditos lançados no período de 01.2014 a 06.2014.

Sem razão no que se refere ao IPI DESTACADO E NÃO ESCRITURADO, eis que relativamente ao mesmo, fora aplicada a multa agravada, em razão da ocorrência de dolo, situação esta que, por si só afasta a possibilidade de aplicação do disposto no art. 150, §4º do CTN, a seguir:

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.

No que se refere a “IPI NÃO DESTACADO”, entendo que deve ser aplicado o instituto do artigo 150 do CTN, uma vez que foi excluído o dolo para o período de 01.2014 a 06.2014, nos seguintes termos:

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.

Assim, voto por declarar a decadência de o Fisco realizar o lançamento tributário referente ao período compreendido entre janeiro e junho de 2014, na parte em que foi excluído o dolo (“INFRAÇÃO: FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE IPI - VALOR DO IPI NÃO DESTACADO”).

**2- Dos recursos dos Responsáveis Solidários: ANTONIO LEITE FERREIRA, PERCY BORBA FILHO, ATILA FERNANDES MOREIRA.**

Conforme já relatado, tais recursos são idênticos, sendo que, apenas a pessoa de PERCY BORBA FILHO, alegou ser diretor sem poderes nas áreas fiscal e financeira.

E todos eles, sustentam, que o Auto de Infração não trouxe a devida justificativa e motivação de fato e jurídica para os incluir como responsáveis tributários pelo crédito objeto do Auto de Infração.

Tenho que lhes assiste razão.

Em que pese a manutenção do Auto de Infração contra a pessoa jurídica, a responsabilização de terceiros, também deve ser devidamente motivada, em relação a cada um deles, apontando de forma clara e precisa, as suas condutas que justificaram a sua responsabilização como responsáveis solidários, seja a partir da previsão do art. 135, III, seja do art. 124, I, ambos do CTN, que no caso foi combinada pelo ilustre fiscal autuante.

A propósito, vejamos a única descrição sobre a responsabilização dos mesmos, contida no Auto de Infração (e-fls. 68):

Como descrito detalhadamente nos itens anteriormente, ocorreram irregularidades, apresentadas neste Termo de Verificação Fiscal, em desacordo a

legislação que foram considerados infrações. Agindo assim, os sócios: SM INVESTERINGEN LLC, MARCOS ROBERTO VISCONTI, CPE PLASTICOS LTDA, a incorporadora da Spumapac: SPAC PARTICIPACOES S.A., e os administradores: ANTONIO LEITE FERREIRA, ATILA FERNANDES MOREIRA, e PERCY BORBA FILHO praticaram, de forma inequívoca, conduta ilícita e reiterada com infração à lei durante os meses de outubro, novembro e dezembro do ano-calendário de 2010, e os meses de janeiro do ano-calendário de 2014 a dezembro do ano-calendário de 2015, o que possibilitou o não recolhimento correto de IPI, de acordo com os valores demonstrados e calculados nas tabelas das páginas anteriores.

A meu ver trata-se de uma alegação realmente genérica, sem individualização das condutas de cada um dos diretores pessoas físicas, que de acordo com os limites de suas atribuições estatutárias, pudesse demonstrar a caracterização de seu interesse na não ocorrência do fato gerador no caso em concreto.

Além do mais, boa parte do Auto de Infração decorre de uma interpretação jurídica acerca da possibilidade ou não da utilização da suspensão do IPI no caso em concreto, até com a citação de precedentes antigos, mas favoráveis a tese da contribuinte.

Portanto, da forma como constou no Auto de Infração, ausente qualquer individualização de sua conduta e subsunção da mesma a prática de dolo, fraude ou simulação, em meu entendimento, todos foram incluídos como responsáveis solidários pela mera condição de diretores, o que não se sustenta, conforme entendimento já consolidado deste Conselho.

A propósito, cito o acórdão 2003-006.878, de lavra do Cons. RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM, Sessão de 29.01.2026, a seguir ementado:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL. ADMINISTRADORES E REPRESENTANTES DE PESSOAS JURÍDICAS. ART. 135, III, DO CTN. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS.

A mera condição de sócio não autoriza, por si só, a imputação de responsabilidade tributária pessoal prevista no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. Para a sua configuração, exige-se a demonstração de que diretores, gerentes ou administradores tenham praticado atos com excesso de poderes ou em infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, bem como que tais condutas tenham dado causa à obrigação tributária, incumbindo à autoridade fiscal a comprovação desses pressupostos.

### 3 - Recurso de Ofício

Conforme relatado, a DRJ julgou pela procedência parcial do lançamento para retirar da condição de solidariedade as pessoas jurídicas SM INVESTERIN GEN LLC e CPE PLÁSTICOS LTDA, bem como a pessoa física MARCOS ROBERTO VISCONTI.

Conheço e nego provimento, pelos mesmos argumentos da exclusão da responsabilidade constantes no Recurso Voluntário.

### Conclusão

Ante o exposto, voto pelo conhecimento e desprovimento do Recurso de Ofício.

Quanto aos Recursos Voluntários voto pelo conhecimento dos recursos de SPAC PARTICIPAÇÕES S.A (Contribuinte principal), ANTONIO LEITE FERREIRA, PERCY BORBA FILHO, ATILA FERNANDES MOREIRA, por rejeitar as preliminares, e, no mérito:

a) Dar parcial provimento para declarar a decadência de o Fisco realizar o lançamento tributário referente ao período compreendido entre janeiro e junho de 2014, na parte em que foi excluído o dolo (“INFRAÇÃO: FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE IPI - VALOR DO IPI NÃO DESTACADO”);

b) Em relação ao recurso de SPAC PARTICIPAÇÕES S.A, dar-lhe parcial provimento para, tão somente, (i) reclassificar a multa aplicada relativamente a rubrica “IPI NÃO DESTACADO” e (ii) reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, relativamente a rubrica “FALTA DE RECOLHIMENTO DO IPI - DEMAIS PRODUTOS INFRAÇÃO: FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE IPI - VALOR DE IPI DESTACADO E NÃO LANÇADO”.

c) Em relação aos recursos de ANTONIO LEITE FERREIRA, PERCY BORBA FILHO, ATILA FERNANDES MOREIRA, dar-lhes provimento para determinar a exclusão dos mesmos da responsabilidade solidária pelo crédito tributário objeto do presente processo.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**LUCIANA FERREIRA BRAGA**

ACÓRDÃO 3101-004.664 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 19311.720136/2019-72

DOCUMENTO VALIDADO