



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11000.724763/2021-07</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1202-002.098 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	JMF - COMERCIO DE COMBUSTIVEIS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTOS. Tratando-se de tributos submetidos a lançamento por homologação, e caso haja valores recolhidos, o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário se extingue no prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador específico de cada tributo.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Descabe a nulidade do Auto de Infração se o Contribuinte, no decorrer do procedimento fiscal, tomou conhecimento de toda matéria que deu causa ao lançamento, teve assegurado e exerceu o seu direito de defesa nos termos da legislação vigente, demonstrando em sua impugnação amplo conhecimento da matéria que deu causa ao lançamento.

BONIFICAÇÕES RECEBIDAS. RECEITAS DA PESSOA JURÍDICA

As bonificações recebidas por desempenho ou performance constituem receita tributável da beneficiária, impondo-se a obrigação do seu reconhecimento na apuração dos tributos e contribuições devidos.

SÓCIO-GERENTE E/OU DIRETOR DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. RESPONSABILIDADE PESSOAL PELO NÃO-PAGAMENTO DE TRIBUTOS. ART. 135, III, DO CTN. DOLO.

A responsabilidade do gerente ou diretor de pessoa jurídica de direito privado, pelo não-pagamento de tributo decorre da atuação dolosa. Restando comprovado nos autos que esta ação ocorreu, deve ser mantida as responsabilidades dos coobrigados.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM.

Com fundamento no artigo 124, inciso I, do CTN, apenas se comprovado o interesse comum, estaria correta a responsabilização solidária dos beneficiários.

#### “MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO

Restando devidamente comprovado o intuito doloso pela omissão reiterada na apresentação de contrato regularmente celebrado pela pessoa jurídica autuada, impõe-se a qualificação da multa de ofício. Contudo, nos termos da legislação vigente, a multa qualificada deve ser de 100% dos valores exigidos a título de principal.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e a arguição de decadência, dar provimento ao recurso voluntário da coobrigada Raizen Combustíveis S/A para excluí-la do polo passivo da relação jurídico-tributária e, de ofício, reduzir a 100% (cem por cento) o percentual da multa aplicada. No mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário da pessoa jurídica autuada e manter os coobrigados João Alberto Freire Sobral, Fábio Santos Sobral e Marcelo Santos Sobral no polo passivo da relação jurídico tributária. Vencidos os conselheiros André Luis Ulrich Pinto que votou por dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e excluir a responsabilização dos demais coobrigados e o Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa (relator) que votou por dar provimento integralmente ao recurso. A Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiróz acompanhou o voto vencedor pelas conclusões em relação à responsabilidade solidária dos coobrigados. Designado o Conselheiro Maurício Novaes Ferreira para redigir o voto vencedor.

*Assinado Digitalmente*

**Fellipe Honório Rodrigues da Costa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Maurício Novaes Ferreira** – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo de Andrade Couto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão 105-008.002 - 1ª TURMA DA DRJ05, data da sessão 25 de agosto de 2022, que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo:

### RELATÓRIO

1. Da Autuação Trata o presente processo dos Autos de Infração (fls. 02 a 109), lavrados contra o Sujeito Passivo acima identificado, para a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 690.982,14 (seiscentos e noventa mil, novecentos e oitenta e dois reais e catorze centavos), assim distribuído:

**Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ**.....R\$ 129.415,23; Juros de Mora (calculados até 08/2021) .....R\$ 19.930,92;

Multa Proporcional (passível de redução) .....R\$ 194.122,83;

**Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**.....R\$ 47.780,05; Juros de Mora (calculados até 08/2021) .....R\$ 7.482,51;

Multa Proporcional (passível de redução) .....R\$ 71.670,07;

**Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS**....R\$ 67.172,46;

Juros de Mora (calculados até 08/2021).....R\$ 13.303,01;

**Multa Proporcional (passível de redução)**.....R\$ 100.758,66; **Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS**.....R\$ 14.583,39; Juros de Mora (calculados até 08/2021).....R\$ 2888,00; **Multa Proporcional (passível de redução)**.....R\$ 21.875,01.

De acordo com o Auto de Infração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (fls. 02 a 48) e o “Relatório Fiscal” (fls. 110 a 131), o crédito tributário ali lançado

foi constituído pelo Regime do Lucro Real Trimestral. Segundo o citado relatório, foi apurada a seguinte infração: **“OMISSÃO DE RECEITAS – RECEITAS DE BONIFICAÇÕES POR DESEMPENHO/PERFORMANCE”**.

Abaixo, são citados os fatos e os elementos utilizados na constituição do lançamento tributário:

**a) Procedimento de Fiscalização:**

a.1) intimada a apresentar informações e documentos referentes aos contratos de bonificação celebrados com a sua matriz e filiais, a Fiscalizada apresentou “cópias dos Contratos referentes à Raízen Combustíveis S/A (CNPJ nº 33.453.598/0001-23)”;

a.2) “em Relação ao ‘Contrato de Posto Revendedor’ celebrado com a Raízen Combustíveis S/A em 31/03/2016, ‘A Intimada esclarece, por oportuno, que o contrato celebrado com a Raízen Combustíveis S/A se trata de contrato de mútuo (empréstimo), possuindo data de vencimento em 31/03/2022, conforme previsto na Cláusula Primeira do Termo Aditivo do referido contrato”;

a.3) “no que diz respeito ao ‘Contrato de Posto Revendedor’ apreendido, cedido para si pela empresa Posto Imperador LTDA, CNPJ nº 09.098.213/0001-72, a fiscalizada colocou que:

I - ‘nesse ponto, como se pode depreender da análise dos documentos que seguem anexos, os contratos solicitados decorrem, em verdade, de um ‘Termo de Cessão de Direitos e Obrigações’, em que são partes o Posto Imperador S/A (Cedente), a Intimada (Cessionária) e a Raízen Combustíveis S/A (Cedido), por meio do qual ocorreu apenas a cessão de direitos de operação, ou seja, a Intimada assumiu as obrigações relacionadas à atividade operacional do Posto Imperador’;

II - ‘registre-se que o contrato objeto de cessão foi o ‘Contrato de Posto Revendedor’ e seus aditivos, os quais, por sua vez, tem como objetos: a licença de uso da marca e manifestação visual; a compra e revenda exclusiva de produtos combustíveis; o estabelecimento de regras básicas de operação do Posto Revendedor’;

III - ‘assim, a Intimada esclarece que desconhece acerca da existência de quaisquer Contratos de Bonificação eventualmente celebrados entre o Posto Imperador (Cedente) e a Raízen (Cedido), não tendo ocorrido, em favor da Intimada, a cessão ou subrogação de direitos ou deveres frutos de eventuais Contratos de Bonificação, e, por via de consequência, não houve o recebimento de qualquer valor pela Intimada, a título de bonificação, decorrente dos referidos contratos”;

a.4) “no que diz respeito ao questionamento sobre a forma como os valores recebidos referentes as Bonificações por Desempenho/Performance foram oferecidos à tributação, assim informou a fiscalizada no que diz respeito ao

Contrato com a Raízen Combustíveis S.A.: **‘esclarece, ainda, que não ofereceu à tributação os valores recebidos a título de mútuo (empréstimo), registrados na Conta Contábil ‘1215’, por entender estarem os mesmos fora do campo de incidência do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS (Contrato de Mútuo nº 119628 Celebrado com a Raízen)’**”;

a.5) intimada a informar a relação entre os contratos nº 119628 (referente ao contrato de mútuo) e nº 119881 (referente às bonificações) e se os valores recebidos através do contrato nº 119628 foram adiantamento do bônus previsto no contrato nº 119881, a Fiscalizada respondeu que **“o empréstimo decorrente do Contrato de Mútuo nº 119628 foi obtido junto à Raízen como forma de lhe assegurar a obtenção de capital de giro necessário para o cumprimento do Contrato de Posto Revendedor nº 119881”**.

**b) Diligência/Raízen Combustíveis S/A:**

b.1) intimada a “apresentar os contratos de bonificação por desempenho, performance ou volume de aquisição de produtos, contratos vinculados de bonificação e aditivos celebrados com a JMF Comércio de Combustíveis LTDA (CNPJ nº 04.524.416/0001-60) e com a filial dessa mesma empresa (CNPJ nº 04.524.416/0006-74)”, a Raízen apresentou os contratos e respectivos termos de aditamento, prorrogação e cessão de direitos e obrigações, informando ainda que “que todos os pagamentos das bonificações foram feitos diretamente para o estabelecimento matriz da fiscalizada e apresentou a tabela de pagamentos”;

b.2) intimada a informar a relação entre os contratos nº 119628 (referente ao contrato de mútuo) e nº 119881 (referente às bonificações) e se os valores recebidos através do contrato nº 119628 foram adiantamento do bônus previsto no contrato nº 119881, a Raízen respondeu que:

**“I - o mútuo firmado entre as partes não representa um pagamento antecipado de bonificação”, pois “tem como objetivo a disponibilização de recursos a título de capital de giro para a rede varejista, como consta expressamente do item VI do contrato de mútuo;**

II - a disponibilização de recursos ao posto varejista no início do ‘CPR’ trata se, na realidade, de um modelo de negócios amplamente utilizado e bem sucedido em todo o mercado de distribuição de combustíveis, em especial dos postos bandeirados, tendo em vista a fidelização do posto revendedor de combustíveis a uma única distribuidora por força do art. 25, §4º da Resolução ANP 41/2013 (direito de exclusividade);

III - esse empréstimo concedido quando da assinatura do ‘CPR’, que é devidamente tributado pelo IOF pela Raízen, visa, naturalmente, o incremento das vendas do posto revendedor, que por consequência gera receita tributável para a distribuidora de combustíveis tendo em vista a revenda exclusiva dos seus produtos pelo varejista;

**IV - a celebração do contrato de mútuo decorre do modelo de negócios que vem se mostrando extremamente eficiente nos últimos anos, de modo a impulsionar as vendas realizadas pela Raízen, geradores de receitas tributadas pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em favor da União Federal;**

**V - o mútuo firmado não pode ser caracterizado como pagamento de uma bonificação antecipada, em que pese, naturalmente, o mútuo apenas tenha sido firmado em virtude da existência de Contrato de Posto de Revendedor – CPR e contribua, de forma relevante, para que o revendedor varejista atinja a sua meta de aquisição de volume de combustíveis prevista no ‘CPR’, que por sua vez enseja o pagamento da bonificação ao final do contrato caso não haja infração a nenhuma disposição do contrato.**

VI - assim, o empréstimo concedido no início do contrato e a bonificação eventualmente paga ao final do contrato devem ser vistos e interpretados de forma individualizada, na medida em que a bonificação, em regra, conforme expressa disposição contratual, apenas é devida ao final do contrato quando o revendedor adimple por completo suas obrigações de aquisição de combustíveis e, igualmente, não comete qualquer infração aos dispositivos do CPR;

VII - representa um ‘facilitador’ financeiro para as partes, pois permite que distribuidora compense o valor do bônus de todo e qualquer débito do revendedor porventura existente na data do seu pagamento, de modo que, em regra, quando o revendedor atinge as metas do contrato, e o bônus se torna devido, pode ocorrer a compensação com o valor do mútuo concedido;

VIII - por outro lado, na eventualidade de o revendedor cometer infrações contratuais ou não atingir a meta para pagamento da bonificação, não haverá possibilidade de compensação do mútuo e o revendedor deve pagar o empréstimo na data do vencimento do contrato pelo valor integral atualizado, independentemente do volume já adquirido, também por força de expressa disposição contratual;

**IX - justamente por isso, o valor do mútuo só poderá ser integralmente compensado na eventualidade de o posto revendedor cumprir por completo a cláusula contratual de aquisição da totalidade dos volumes contratados e igualmente não venha a infringir qualquer uma das obrigações contratuais assumidas com a distribuidora. A partir desse momento, então, em uma interpretação ampliativa, pode-se sustentar que o valor do mútuo assumiria, apenas ao final do ‘CPR’, natureza de bonificação. Ou seja, não se trata de pagamento de bonificação antecipada.**

X - nessa linha, percebe-se que não há que se falar que os contratos são necessariamente vinculados e condicionados, pois ainda que não houvesse cláusula de bonificação no ‘CPR’, certamente haveria um contrato de mútuo no início da operação, cujo adimplemento se daria de uma forma diversa do que um acerto contábil/compensação com o valor da bonificação, que

inclusive, nem sempre é devida, como exposto acima, pois o posto revendedor pode não atingir as metas que ensejam o pagamento da bonificação.

b.3) no que tange ao subitem b.2, inciso III, “a Raízen cita a incidência e a tributação pelo IOF dos valores referentes ao ‘mútuo’ albergado pelo Contrato nº 119628. O motivo da disponibilização de recursos financeiros entre duas pessoas jurídicas é irrelevante para que o IOF incida na operação, basta que os recursos sejam disponibilizados que haverá a incidência do imposto, conforme dispõe o Ato Declaratório SRF nº 30, de 24 de março de 1999, que deixa claro o campo de incidência do IOF. Ou seja, o motivo de ser tributada pelo IOF não descaracteriza a operação de ter sido uma antecipação de valores referentes às bonificações”;

b.4) no que tange ao subitem b.2, inciso V, “a própria Raízen reconhece a vinculação entre o CPR e o contrato de mútuo e a natureza de bonificação dos valores, repisamos ‘em que pese, naturalmente, mútuo apenas tenha sido firmado em virtude da existência de Contrato de Posto de Revendedor – CPR e contribua, de forma relevante, para que o revendedor varejista atinja a sua meta de aquisição de volume de combustíveis prevista no ‘CPR’, que por sua vez enseja o pagamento da bonificação ao final do contrato caso não haja infração a nenhuma disposição do contrato, conforme cláusula contratual abaixo transcrita. A cláusula contratual citada é a 2.2, que reforça ainda mais a situação dos valores adiantados pelo Contrato de Mútuo serem referentes as bonificações. Se ao final do CPR, a fiscalizada tiver direito ao bônus, basta utilizá-lo para quitar o contrato de mútuo. Caso não cumpra as obrigações contratuais e perca o direito aos bônus, a Raízen possui o contrato de mútuo para buscar os valores adiantados”;

b.5) no que tange ao subitem b.2, incisos VII, VIII e IX, “a própria Raízen reconhece, mais uma vez, a natureza de bonificação para os valores do contrato de mútuo ao final dos contratos, em uma "interpretação ampliativa". Na verdade, não se trata de interpretação ampliativa, mas sim da implementação de uma condição resolutiva ou resolutória”;

b.6) no que tange ao subitem b.2, inciso X, “a Raízen coloca que, mesmo que não houvesse bonificação, haveria um contrato de mútuo, cujo adimplemento se daria de forma ‘diversa do que um acerto contábil/compensação com o valor da bonificação’. No entanto, neste caso concreto, há a bonificação, pactuada na mesma data, no mesmo valor e com data de vencimento idêntica ao do mútuo.

Além disso, não há previsão de juros no contrato de mútuo e foi realizado, segundo a própria Raízen, somente em razão da existência do Contrato de Posto Revendedor, onde foi prevista a bonificação.

Provavelmente, caso o contrato de mútuo fosse realizado de forma isolada, traria a previsão de incidência de juros”;

b.7) pelo fato da Raízen ter realizado amortizações mensais referentes aos valores adiantados através do Contrato nº 119628, foi mais uma vez intimada, no sentido de “informar por escrito o nome e o nº da Conta Contábil (sintética e analítica)

onde as amortizações periódicas (...) foram registradas em vossas ECD's referentes aos anos-calendário de 2016, 2017 e 2018". Em resposta, a Raízen apresentou uma tabela detalhando as contas utilizadas para registro das amortizações, respectivo grupo e período de utilização; em complemento, informou que as amortizações "são encerradas em contas de resultado mensalmente durante o transcorrer do período contratual, nas contas demonstradas";

b.8) "da forma como a Raízen realizou o registro das amortizações, houve a partir do envio, uma redução mensal no lucro da distribuidora a título de despesa de amortização de bonificação.

Paralelamente, a fiscalizada registrou em sua ECD referente ao recebimento dos valores, creditando a conta contábil nº 1215 (Passivo) e nº 9 (Ativo)";

b.9) "o fato de a própria Raízen ter amortizado mensalmente em contas de custos/despesas, no transcorrer do contrato, os valores adiantados, ratificam ainda **mais que os valores repassados pela Raízen à fiscalizada têm natureza de antecipação de bonificação**";

b.10) "ou seja, a formalidade do contrato apresenta uma situação de bonificação postecipada sujeita a uma cláusula suspensiva (compra do volume total contratado ou transcorrer do tempo), seguindo o previsto no Contrato de Posto Revendedor nº 119881. Todavia, a materialidade verificada nessa operação mostra que houve uma antecipação da bonificação, dissimulada através do contrato de Mútuo nº 119628. Neste caso concreto, torna-se clara a distorção proporcionada à natureza e ao aspecto temporal do fato gerador de tributos federais";

b.11) "a celebração do negócio jurídico de mútuo (que é simulado) interfere na execução do contrato de fornecimento de combustíveis com bonificação (que ocorreria somente após o implemento da condição suspensiva de aquisição dos volumes de combustível pactuados no contrato de fornecimento)";

**b.12) "materialmente, o conjunto de operações (bonificação e mútuo) propicia a antecipação da bonificação".**

**c) Data de Reconhecimento das Receitas Auferidas Referentes às Bonificações por Desempenho Recebidas:**

c.1) "o pacto formal de bonificação sob condição suspensiva, previsto no Contrato de Posto Revendedor nº 119881, materialmente, passa a ser um negócio sob condição resolutiva, que está sendo executado pelas partes, inclusive com amortizações mensais em contas de resultado pela distribuidora ao longo do transcorrer do prazo contratual, como visto acima. Dessa forma, a receita de bonificação deve ser tributada de imediato no posto de combustíveis, segundo o regime de competência, conforme será exposto";

c.2) “a Solução de Consulta COSIT nº 110, de 26/03/2019 tratou do assunto ‘bonificações por desempenho recebidas de forma antecipada’, dizendo que essas bonificações devem ser tributadas pelo regime de competência, ou seja, serem apropriadas no transcurso do período contratual”;

c.3) “a própria Raízen apropriou e amortizou mensalmente valores proporcionais referentes aos adiantamentos, seguindo a Solução de Consulta COSIT nº 110, de 26/03/2019”;

c.4) “dessa forma, os valores das receitas auferidas pela fiscalizada das bonificações antecipadas recebidas por si, ainda que formalmente identificadas como valores de mútuo/empréstimo, serão reconhecidas pelo regime de competência e apropriadas no transcurso do período do contrato, tomando por base as amortizações mensais das parcelas feitas pela Raízen”.

**d) Infração Apurada. Omissão de Receitas Referentes às Bonificações por Desempenho Recebidas:**

d.1) “materialmente houve o adiantamento dos valores do bônus previsto no Contrato de Posto Revendedor nº 119881, através da simulação de uma operação de empréstimo/mútuo através do Contrato de Mútuo nº 119628”;

d.2) “a fiscalizada não registrou os valores recebidos referentes às bonificações por desempenho recebidas por si em contas de receita em sua escrituração contábil, tendo, por conseguinte, excluído esses valores das bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS do período verificado. Assim, a fiscalizada omitiu as receitas auferidas por si referentes aos valores das bonificações por desempenho tratadas neste Relatório Fiscal”;

d.3) “dessa forma, efetuamos o lançamento dos valores do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS devidos, após a inclusão dos valores recebidos dos bônus por desempenho nas bases de cálculo do imposto e das contribuições federais, da forma a seguir colocada”;

d.4) “o lançamento teve por base os valores das amortizações mensais registradas pela Raízen, conforme a tabela abaixo, sendo incluídos esses valores nas respectivas bases de cálculo trimestrais do IRPJ e da CSLL”;

d.5) “no lançamento foram considerados os valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL informados pela fiscalizada nas ECF’s referentes aos anos-calendários de 2016, 2017 e 2018. Também foram considerados e aproveitados os saldos de prejuízos operacionais (IRPJ) e de base de cálculo negativa da CSLL, constantes dos E-LALUR e E-LACS das ECF’s referentes aos anos-calendário de 2016, 2017 e 2018” e “os valores já lançados do IRPJ e CSLL constantes do Processo Administrativo Fiscal nº 11000.723822/2021-11”;

d.6) “as contribuições PIS e COFINS foram apuradas e lançadas no regime não-cumulativo, aplicando-se diretamente as alíquotas sobre os valores das amortizações mensais realizadas pela Raízen.

Todos os créditos da fiscalizada existentes referentes a essas contribuições, bem como os valores declarados em DCTF foram aproveitados no lançamento autuado no Processo Administrativo Fiscal nº 11000.723.822/2021-11”.

**e) Multa Aplicada:**

e.1) “conforme exposto neste Relatório Fiscal, em síntese, os valores enviados pela distribuidora ao posto revendedor seriam, talvez, tributados em um futuro distante pelo posto, enquanto geram para fins fiscais, a partir do envio, uma redução mensal no lucro da distribuidora a título de despesa de amortização de bonificação. Não há dúvidas que a Administração Tributária Federal, terceira interessada nos efeitos da relação contratual, está sendo lesada nessa interpretação negocial”;

e.2) “há, de forma inegável, prejuízo ao Fisco Federal quando uma das partes antecipa despesas e a outra posterga receitas, a partir de uma mesma base. É visível a deformação proporcionada à natureza e ao aspecto temporal do fato gerador de tributos federais”;

e.3) “a sistemática contratual utilizada pela Raízen e pela JMF denota a existência de ato simulado em relação à Administração Tributária Federal. A opção contratual da Raízen e da JMF estabeleceu um regramento diverso do resultado que se observa à luz das características já elencadas e da contabilização praticada pela Raízen”;

e.4) “no caso deste Procedimento Fiscal, foi observada a formalização de um conjunto de negócios jurídicos, quais sejam: contratos de fornecimento de combustíveis com previsão de pagamento de bonificação financeira por desempenho postecipada (sujeita a uma cláusula suspensiva de aquisição total do volume de combustíveis contratado ou de transcorrer do tempo contratual) e, também, contrato de mútuo financeiro não oneroso”;

e.5) “o contrato de fornecimento/bonificação e o mútuo foram formalizados nas mesmas datas com valores absolutamente idênticos. Com isso, o montante da bonificação, cujo pagamento estava sujeito ao cumprimento integral do contrato de fornecimento de combustíveis, foi materialmente antecipado ao contribuinte fiscalizado, através da simulação de uma operação de mútuo”;

e.6) “ou seja, por meio do referido conjunto de negócios jurídicos, foi simulada a existência de um contrato de mútuo, para dissimular bonificação financeira antecipada sujeita a uma cláusula resolutiva”;

e.7) “os fatos descritos neste Relatório Fiscal evidenciam que a fiscalizada aproveitou-se de um modelo contratual para ocultar da Administração Tributária Federal a ocorrência de fatos geradores de tributos federais. A utilização da simulação já descrita é caracterizadora da conduta descrita no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964 (fraude)”; e.8) “dessa forma aplicamos às infrações de que trata este Relatório Fiscal a multa de ofício de 150%, nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996”.

**f) Inclusão de Responsáveis Solidários****f.1) Sócios-Administradores da JMF:**

f.1.1) “o CTN, em seu artigo 135, inciso III, estabeleceu que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem pessoalmente pelos créditos tributários exigidos por conta de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos”;

f.1.2) “desse modo, respondem pelos créditos tributários, solidariamente com a pessoa jurídica, as pessoas físicas que nela tinham poderes de gestão na época da ocorrência dos fatos geradores, se constatada a prática de atos que corresponderam à infração de lei. A lei infringida não precisa ser, necessariamente, tributária, mas as suas consequências devem ter efeitos tributários”;

f.1.3) “como descrito nos tópicos anteriores deste Relatório, constatou-se a prática de fraude, nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502/64, em função da adoção de conduta dolosa, tendente a impedir ou retardar a ocorrência dos fatos geradores correspondentes aos créditos tributários ora exigidos”;

**f.1.4) “assim, de acordo com o inciso III do artigo 135 da Lei nº 5.172/66, com base no exposto neste Relatório Fiscal, incluímos como Responsáveis Solidários das obrigações constituídas neste Procedimento Fiscal os Srs. João Alberto Freire Sobral, CPF nº 018.018.215-34, Marcelo Santos Sobral, CPF nº 458.209.455-49 e Fábio Santos Sobral, CPF nº 650.055.705-00, todos sócios-administradores do contribuinte fiscalizado no período das infrações de que trata este Relatório Fiscal, conforme consta no cadastro CNPJ da RFB”.**

**f.2) Raízen Combustíveis S/A:**

f.2.1) “o vínculo da responsabilidade solidária se estabelece quando há pessoas que têm interesse comum da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. O ajuste doloso de vontades de duas ou mais pessoas para realizar atos simulados com fins tributários implica interesse comum no fato gerador e atrai a responsabilidade de que trata o art. 124, I, da Lei nº 5.172/66”;

f.2.2) “dessa forma, de acordo com o inciso I do artigo 124 do CTN, com base nos fatos expostos neste Relatório Fiscal, também incluímos como Responsável Solidária das obrigações constituídas neste Procedimento Fiscal a empresa Raízen, tendo em vista que, buscando vantagens em sua prática comercial, essa empresa participou da estrutura contratual simulada, propiciando o ambiente para a execução da fraude”.

Em razão dos apontados fatos, também foram lavrados os Autos de Infração relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 49 a 85), este com base na “FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS OMITIDAS”, à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 86 a 96) e à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 97 a 107); com

relação à COFINS e ao PIS, os lançamentos foram feitos pelo regime de “INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO”, sendo ali apontada a “OMISSÃO DE RECEITA”. Os enquadramentos legais encontram-se discriminados nos respectivos Autos de Infração.

**Por fim, foram lavrados pela Autoridade Fiscal “Termos de Responsabilidade Tributária” em nome de João Alberto Freire Sobral (CPF nº 018.018.215-34; fls. 495 a 497), Marcelo Santos Sobral (CPF nº 458.209.455-49; fls. 498 a 500), Fábio Santos Sobral (CPF nº 650.055.705-00; fls. 492 a 494), com base no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, e em nome da empresa “Raízen S.A.” (CNPJ nº 33.453.598/0001-23; fls. 489 a 491)”, com base no artigo 124, inciso I, do CTN, fundamentado nos seguintes fatos:**

## **2. Da Impugnação**

2.1. JMF – Comércio de Combustíveis Ltda, João Alberto Freire Sobral, Marcelo Santos Sobral e Fábio Santos Sobral Ciente em 13/08/2021 (fl. 504), em 14/09/2021, por intermédio de instrumento de defesa (fls. 510 a 560), a Impugnante, em conjunto com os seus sócios-administradores, através de seu representante legal, alegaram, em síntese, que:

### **a) Nulidade do Lançamento Fiscal. Falta de Segurança da Infração. Cerceamento do Direito de Defesa:**

a.1) “oportuno se faz repisar que, para sustentar os lançamentos ora impugnados, a Autoridade Fiscal considerou que o Contrato de Mútuo nº 119628 celebrado entre a Impugnante JMF e a Raízen, seria um ato simulado para descaracterizar o pagamento de bonificação antecipada, cujos valores recebidos, no entender da Fiscalização, deveriam ter sido oferecidos à tributação”;

a.2) “a Fiscalização chegou à referida e indevida conclusão, após analisar a conduta unilateral da Raízen, que realizou a amortização mensal em contas de despesas do montante referente ao Contrato de Mútuo, enquanto a Impugnante JMF as registrou de acordo com as formalidades exigidas para o mútuo celebrado”;

a.3) “conforme registrou expressamente em seu Relatório Fiscal, para realizar a apuração do tributo supostamente devido pela Impugnante JMF, o Fisco baseou-se, exclusivamente, na contabilização indevidamente realizada pela Raízen”;

a.4) “em outras palavras, a Raízen contabilizou de forma indevida amortizações mensais, consistentes na diferença estornada por ela dos valores contratados como mútuo, e o Fisco considerou como receita da JMF os valores que a Raízen, unilateralmente, definiu e registrou como estorno, de forma manifestamente indevida. Como se pode verificar, tal procedimento adotado pelo Fisco encontra-se dissociado dos preceitos legais, sobretudo quando se analisa o artigo 43 do CTN”;

a.5) “deste modo, em face da total insegurança trazida pelos lançamentos de ofício ora combatidos, com flagrante restrição ao direito à ampla defesa e ao contraditório da Impugnante, corolários do princípio constitucional do devido processo legal, requer seja declarada a sua nulidade absoluta, com fulcro no artigo 59, II, do Decreto nº 70.235/72 c/c artigo 53 da Lei nº 9.784/99, assim como no artigo 5º, LV, da Constituição Federal”.

**b) Ocorrência da Decadência. Perda do Direito do Fisco de Realizar o Lançamento:**

b.1) “a Impugnante adquiriu a ‘disponibilidade jurídica’ relativa aos valores objeto dos mencionados dos Contratos no momento da sua celebração, indiscutivelmente ocorridos em 31/03/2016, conforme reconhecido pelo próprio Relatório Fiscal elaborado pelo Autuante”;

b.2) “no momento em que os Autos de Infração ingressaram no mundo jurídico (13/08/2021, data da efetiva notificação do contribuinte), já havia ocorrido a perda do direito do Fisco de cobrar os créditos tributários em relação aos fatos geradores ocorridos em 31/03/2016 (data da celebração dos Contratos), pois evidentemente ultrapassado o lapso temporal quinquenal entre a ocorrência dos fatos geradores do tributos cobrados e sua constituição através do lançamento de ofício ora impugnado, restando, tais créditos, claramente fulminados pela decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN”;

b.3) “no caso concreto, não há dúvidas que os tributos analisados se sujeitam às regras do lançamento ‘ficto’, por homologação, realizado pelo contribuinte. Diz-se ‘ficto’ pois, como se sabe, o lançamento tributário é ato privativo da autoridade administrativa (ex vi do art. 142 CTN), desse modo, à luz da técnica jurídica, não se pode admitir que as prévias atividades de apuração e pagamento, realizadas pelo contribuinte sem a participação da autoridade administrativa, se prestem à perfectibilizar o lançamento tributário”;

b.4) “o prévio pagamento parcial dos saldos devedores trimestrais do IRPJ e seus reflexos (CSLL, PIS e COFINS), realizados pela Impugnante relativamente às competências em discussão não pode ser confundido com o ato de lançamento e constituição do crédito tributário”;

b.5) “desse modo, como a autoridade administrativa autuante só formalizou o lançamento de ofício em 13/08/2021 (data da efetiva notificação do contribuinte), é óbvio que decaído já estava o seu direito de alcançar todos fatos ocorridos antes de 13/08/2016. Não há como se afastar dessa realidade, sob pena de se cometer flagrante ilegalidade”;

b.6) “de toda sorte, ainda que eventualmente não seja considerada a data da celebração dos referidos Contrato de Posto Revendedor (fornecimento/bonificação) e Contrato de Mútuo (empréstimo) para efeito de demarcação do termo a quo para contagem do prazo decadencial (ocorrida em 31/03/2016), importa salientar que, no que se refere à primeira parcela do

empréstimo concedido para a Impugnante JMF, no importe de R\$ 1.079.358,50, o próprio Autuante reconhece ao longo de todo o Relatório Fiscal que o repasse do valor ocorreu no dia 15/05/2016”;

b.7) “como se pode depreender, não obstante a data da celebração do contrato (aquisição da disponibilidade jurídica) e a data do efetivo recebimento do primeira parcela paga pela Raízen (aquisição da disponibilidade econômica), a Autoridade Fiscal, por meio de uma interpretação equivocada do artigo 117, II, do CTN, deslocou indevidamente a data da ocorrência dos pretensos fatos geradores das obrigações tributárias para o momento dos lançamentos contábeis realizados pela distribuidora Raízen, alegadamente com supedâneo na Solução de Consulta COSIT nº 110, de 26/03/2019”;

b.8) “com isto, a Fiscalização desprezou completamente as regras estabelecidas pelo supramencionado art. 43 do CTN, que consagra ‘a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza’ como fato gerador do Imposto de Renda, para considerar as meras amortizações mensais realizadas pela Raízen ‘no transcurso do contrato’ como sendo os fatos jurídicos tributários a serem considerados para efeito de lançamento dos créditos tributários em discussão”;

b.9) “como se pode depreender, tendo sido desvirtuados os empréstimos recebidos pela Impugnante JMF como se fossem bonificação antecipada, negócio jurídico sujeito à condição resolutória, como destacado pela própria Autoridade Fiscal em seu Relatório Fiscal, considera-se ocorrido o fato gerador nele consubstanciado desde ‘o momento da prática do ato ou da celebração do negócio’, sendo irrelevante a implementação ou não da condição estabelecida para fins tributários”;

b.10) “deste modo, ao contrário da conclusão alcançada pelo Fiscal, todos os efeitos jurídicos decorrentes do Contratos de Mútuo e de Posto Revendedor, e, com eles, os fatos geradores das obrigações tributárias, devem ser considerados ocorridos, para efeito de demarcação do termo a quo para contagem do prazo decadencial, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio, ou seja, deste 31/03/2016, data da celebração dos referidos Contratos (aquisição da disponibilidade jurídica), ou, no pior cenário, nas datas dos efetivos recebimentos dos pagamentos realizados pela distribuidora Raízen, em virtude da indiscutível aquisição da disponibilidade econômica dos pretensos rendimentos”;

b.11) “destarte, não restam dúvidas de que deve ser reconhecida a decadência do direito do fisco de realizar o lançamento por homologação no prazo de 5 anos, a contar da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias, seja considerando as datas das celebração dos Contratos de Mútuo e de Posto Revendedor (ocorrida em 31/03/2016), seja ainda considerando as datas dos pagamentos recebidos pela Impugnante, na forma do §4º do art. 150 do CTN, devendo ser excluídos do lançamento fiscal os valores referentes aos fatos

geradores anteriores a 13/08/2016, pois estes foram alcançados pela decadência”;

b.12) “note-se ainda, que o Autuante entendeu que a sistemática verificada no Contrato de Posto Revendedor (fornecimento/bonificação) e no Contrato de Mútuo (empréstimo) teria revelado uma ‘simulação’, com vista a ocultar a suposta ocorrência de fatos geradores dos tributos federais”;

b.13) “neste cenário, diante da conduta imputada como fraudulenta, a regra aplicada ao caso em deslinde seria a prevista no art. 173, I do CTN, ou seja, a contagem do prazo decadencial quinquenal para lançamento do crédito tributário pelo Fisco somente teria início no primeiro dia do exercício seguinte àquele ao qual o lançamento poderia ter sido efetuado”;

b.14) “contudo, conforme será pormenorizadamente tratado nos tópicos seguintes, ao contrário do que alega a Fiscalização, não houve comprovação do ato simulado, tendo a Impugnante JMF se comportado fielmente segundo a expectativa dos Contratos celebrados, bem como agido, a todo instante, em absoluto respeito à legislação tributária”;

b.15) “deste modo, descaracterizada a conduta fraudulenta ou dissimulada, há que ser afastada a incidência da regra prevista no artigo 173, I, do CTN em relação aos créditos tributários em discussão, devendo ser aplicada, conforme sobejamente demonstrado, a norma do art. 150, §4º do CTN, ou seja, o prazo quinquenal decadencial para a fiscalização efetuar a revisão do lançamento do crédito se inicia na data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária”.

**c) Validade do Contrato de Mútuo Celebrado. Hipótese de Não Incidência dos Tributos Cobrados:**

c.1) “ao contrário do que entendeu o Autuante, o Contrato de Posto Revendedor e o Contrato de Mútuo firmados são independentes entre si e não se confundem, embora tenham sido celebrados na mesma oportunidade, o que, todavia, não é suficiente para descaracterizar nenhum dos negócios em análise”;

c.2) “isto porque a bonificação prevista no Contrato de Posto Revendedor está atrelada, exclusivamente, à meta de aquisição de volume de combustível prevista em suas cláusulas, cujo bônus, inclusive, somente será devido após o cumprimento da referida meta. Caso a meta não seja atingida, não será devido nenhum valor à Impugnante”;

c.3) “já o Contrato de Mútuo formaliza o empréstimo fornecido pela distribuidora Raizen para auxiliar no exercício das atividades da Impugnante, com previsão de devolução em 31/03/2022, ou seja, termo em que a Impugnante JMF deve realizar a restituição do valor emprestado”;

c.4) “assim, analisando os contratos individualmente, é possível concluir que ambos são independentes, pois, caso não houvesse o Contrato de Mútuo, a bonificação prevista no CPR poderia existir plenamente. Da mesma forma, se não

houvesse a previsão de bonificação no CPR, o mútuo também poderia ser realizado, haja vista estarem presentes todos os requisitos legais para a celebração de cada negócio”;

c.5) “nesse contexto, cumpre destacar que a própria Raízen, em suas respostas às intimações da Autoridade Fiscal, esclarece que ‘o mútuo firmado entre as partes não representa um pagamento antecipado de bonificação’, em que pese a previsão no Contrato de Posto Revendedor de uma cláusula ‘facilitadora’, em que JMF autoriza a distribuidora Raízen a realizar a compensação do bônus a ser eventualmente pago, em caso de cumprimento de todas as obrigações pactuadas no Contrato de Posto Revendedor, com quaisquer débitos que a JMF porventura possua com a distribuidora na data do pagamento”;

c.6) “o que se verifica é a existência de dois contratos distintos e independentes, os quais permitem a realização de uma compensação, ou seja, de um encontro de contas entre os débitos e os créditos devidos por ambas as partes, o que, por sua vez, não desvirtua ou deslegitima o Contrato de Mútuo celebrado, como equivocadamente entendeu a Autoridade Fiscal”;

c.7) “ocorre que, segundo informações constantes no próprio Relatório Fiscal, a Raízen não teria agido de acordo com os termos pactuados nos contratos celebrados com a Impugnante JMF, tampouco com os próprios esclarecimentos prestados nas respostas às intimações, quando confirmou a independência entre a bonificação e o mútuo”;

c.8) “isso se verifica, pois, segundo o Autuante, a Raízen procedeu com amortizações mensais dos pagamentos a título de bonificação antecipada, encerradas em contas de resultado, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e, ‘da forma como a Raízen realizou o registro das amortizações, houve a partir do envio, uma redução mensal no lucro da distribuidora a título de despesa de amortização de bonificação’, procedimento este desconhecido pelos Impugnantes até então e com o qual eles não corroboram”;

c.9) “já a Impugnante JMF comportou-se em estrita observância ao Contrato de Mútuo celebrado, tendo esclarecido em suas respostas à Fiscalização que não ofereceu à tributação os valores recebidos a título de mútuo (empréstimo), registrados na Conta Contábil ‘1215’, por entender estarem os mesmos fora do campo de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS”;

c.10) “nesta linha de inteligência, verifica-se que o entendimento manifestado pela Autoridade Fiscal da suposta ocorrência de prática criminosa, com fins de fraudar o Fisco e omitir receitas pretensamente sujeitas à tributação, jamais decorreu do comportamento dos Impugnantes.

Todo o procedimento descrito pelo Autuante tem como base os atos praticados exclusivamente pela Raízen e à revelia do conhecimento, participação e quiçá o consentimento dos Impugnantes”;

c.11) “ademais, frise-se que a própria Raízen reconhece que efetuou o pagamento do IOF correspondente empréstimo concedido, demonstrando que todas as formalidades referentes ao referido Contrato de Mútuo foram devidamente cumpridas, sobretudo por parte da JMF, ora Impugnante. Se, após o contrato firmado, a Raízen decidiu registrar como despesa os valores emprestados à JMF, esta foi, repise-se, uma conduta unilateral sua, que não pode ser imputada aos Impugnantes”;

c.12) “considerando que sua principal característica é a restituição do montante emprestado, é cediço que os valores recebidos a título de mútuo não se enquadram no conceito de receita tributável, haja vista que não incorporam de forma definitiva ao patrimônio da empresa mutuária, e não configuram, por consequência, hipótese de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS”;

c.13) “verifica-se que os valores recebidos pela Impugnante JMF, fruto do Contrato de Mútuo objeto de discussão no presente processo, com prazo de devolução quando do encerramento do contrato (previsto para 31/03/2022), não podem ser tratados como receita para fins de tributação, por não configurarem ingresso financeiro que se integra no patrimônio da pessoa jurídica na condição de elemento novo e positivo”.

**d) Vantagens Econômicas Proporcionadas por Contratos de Bonificação. Natureza Jurídica de Redução de Custo de Aquisição para o Comprador. Ajustes Posteriores Não Podem Transformar Custo em Receita:**

d.1) “as pretensas ‘vantagens econômicas’ recebidas a título de bonificação, possuiriam natureza de ‘redução de custo de aquisição’, de modo que, também por esta razão, não se enquadram no conceito de ‘receita’ para efeito de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS”;

d.2) “a cobrança fiscal tem origem nos valores recebidos pela Impugnante JMF, em decorrência do Contrato de Mútuo firmado com a Raízen, interpretado pela Autoridade Fiscal como Contrato de Bonificação por Antecipação e considerado como sendo ‘receita’ não oferecida à tributação”;

d.3) “as bonificações podem ser traduzidas como a prática comercial em que o fornecedor, por política de vendas ou outra razão econômica, concede vantagem ao seu cliente, geralmente condicionada ao volume de itens adquiridos, ou mesmo pelo tratamento de exclusividade, sempre com o claro propósito de induzir a conduta positiva do comprador”;

d.4) “não é por outra razão que os Contratos de Bonificação estão sempre relacionados e vinculados a um respectivo Contrato de Compra e Venda, decorrentes de pacto firmado na relação comercial existente entre o fornecedor e o revendedor, pelo que sobreleva trazer à tona algumas classificações desta modalidade de contrato, categoria na qual se insere o Contrato de Posto Revendedor firmado entre a distribuidora de combustíveis Raízen e a Impugnante”;

d.5) “vale dizer, a causa jurídica do Contrato de Bonificação emerge claramente dos negócios pactuados com os fornecedores, atuando no dimensionamento da pretendida ‘vantagem econômica’ para ambas as partes, ou seja, interfere diretamente no ajuste de ‘preço’ da mercadoria adquirida, que, ao final, dá definitividade no valor da contraprestação pactuada para a operação de compra”;

d.6) “no caso de se considerar os empréstimos concedidos à Impugnante como sendo bonificação antecipada, não seria diferente, haja vista que a existência de supostas ‘receitas’ de bonificações pagas pela distribuidora de combustíveis somente ocorreria pelo compromisso de adquirir produtos do respectivo fornecedor com exclusividade e em determinados volumes mínimos”;

d.7) “por sua vez, é cediço que, no recebimento de mercadorias adquiridas para a revenda, deve a pessoa jurídica registrar a compra pelo seu ‘custo de aquisição’, conhecido naquele momento, que deve corresponder ao ‘preço’ efetivamente ajustado com o vendedor, acrescido dos demais gastos suportados até a entrada no estabelecimento da adquirente”;

d.8) “tal assertiva está ainda sustentada nas diretrizes ditadas pela ciência contábil, de onde se extrai que as ‘bonificações’ devem ser tratadas como parcelas redutoras na determinação do ‘custo de aquisição’ das mercadorias, e não como ‘receitas’”;

d.9) “de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC nº 16, aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 08/05/2009, o custo de aquisição dos estoques compreende: ‘o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição”;

d.10) “desta forma, em atendimento à regra contábil destacada, se o registro do ‘custo’ da operação de compra está majorado frente ao pacto negocial firmado com o fornecedor, porque não foi considerada a ‘bonificação’ na modalidade de ‘desconto’ financeiro que reduz o valor da obrigação ou contribui para liquidá-la, haveria a necessidade de ajustes para redução do valor do custo inicialmente registrado”;

d.11) “no entanto, não poderia a correlata conta ‘reduzora de custo’ ser tomada indevidamente como conta de ‘receita’, como se pode depreender do Pronunciamento Técnico – CPC nº 30 (aprovado pela Deliberação CVM nº 597/2009), por meio do qual o Comitê de Pronunciamentos Contábeis esclarece sobre o adequado tratamento contábil para o reconhecimento de ‘receita’ auferida pelas pessoas jurídicas: ‘A receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber. O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo e é mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, deduzida de

quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador”;

d.12) “as vantagens econômicas proporcionadas pelas supostas ‘bonificações’, por interferirem na finalização do ‘preço’ do negócio pactuado, teriam natureza jurídica de ‘redução do custo de aquisição’ na perspectiva da Impugnante (adquirente das mercadorias), não podendo, portanto, serem qualificadas como ‘receita’ da beneficiária da vantagem, como indevidamente entendeu a Autoridade Fiscal na hipótese em discussão”;

d.13) “as bonificações concedidas aos compradores serão sempre descontos condicionais ou incondicionais, não tendo natureza de faturamento ou receita, mas sim de redutor de custo das mercadorias vendidas, conforme demonstrado nas linhas precedentes”;

d.14) “considerando o entendimento firmado pela jurisprudência administrativa e judicial a respeito do tema em discussão, alinhado com as diretrizes ditadas pela ciência contábil, verifica-se que as ‘bonificações’ como gênero, abrangendo também os chamados ‘descontos financeiros’ vinculados às compras, não podem ser catalogadas com o rótulo de ‘receita’, mesmo quando equivocadamente registradas na escrituração contábil para neutralizar encargo anterior registrado a maior, por faltar-lhes os predicados jurídicos inerentes ao conceito de ‘receita’ enquanto base de cálculo do IRPJ, da CSLL do PIS e da COFINS”;

d.15) “finalmente, a Impugnante não poderia deixar de esclarecer que, no Contrato de Posto Revendedor celebrado com a distribuidora de combustíveis Raízen, envolvendo fidelidade de compra, com a contrapartida das ‘vantagens comerciais’ obtidas através de bonificações, o valor do combustível praticado com a Impugnante é superior (mais caro) do que o valor do combustível comumente praticado no mercado (vendido pelas mesmas distribuidoras) com postos de ‘bandeira branca’ (sem fidelidade)”;

d.16) “significa dizer que, no caso dos autos, se os valores recebidos a título de mútuo forem considerados como bonificações, estas não representariam aumento de patrimônio (ganho auferido) da Impugnante JMF, na medida em que a redução do custo de aquisição dos combustíveis (pretensa diminuição do passivo) sequer é efetiva, na medida em que, no decorrer do Contrato de Posto Revendedor formalizado com a distribuidora, com a consequente aquisição do combustível em valores maiores (mais caro) do que o comumente praticado no mercado, é evidente que a margem de lucro da Impugnante, efetivo resultado da operação, restará claramente comprometida”;

d.17) “logo, por mais este fundamento demonstra-se que, caso o empréstimo obtido pela Impugnante seja considerado como bonificações, estas não se caracterizariam auferimento de receita, na medida em que, ao fim e ao cabo, além de não se enquadrarem no conceito ‘receita’, não representariam acréscimo do patrimônio da Impugnante”.

**e) Inaplicabilidade da Multa Qualificada. Ausência de Comprovação de Dolo, Fraude ou Sonegação Praticada Pela Empresa JMF e Seus Sócios:**

e.1) “no caso em apreço, não há comprovação da prática de qualquer conduta fraudulenta por parte da Impugnante JMF, nem dos seus sócios. Muito pelo contrário, a qualificação da multa decorre de uma interpretação forçada dos fatos por parte da Fiscalização, especialmente quando se avalia o comportamento probo da Impugnante JMF”;

e.2) “isto, porque, consoante evidenciado ao longo da defesa, os Contratos de Posto Revendedor (fornecimento/bonificação) e de Mútuo (empréstimo) celebrados com a distribuidora de combustível Raízen Combustíveis S/A são independentes entre si e não se confundem, razão pela qual não há que se falar em ato simulado, com vista a ocultar suposta ‘receita’ decorrente do pagamento de bonificação antecipada”;

e.3) “a Impugnante JMF comportou-se fielmente segundo a expectativa do Contrato de Mútuo, agindo, a todo instante, em absoluto respeito à legislação tributária, tendo esclarecido em suas respostas à Fiscalização que não ofereceu à tributação os valores recebidos a título de mútuo (empréstimo), registrados na Conta Contábil ‘1215’, por entender estarem os mesmos fora do campo de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS”;

e.4) “ora, ilustres Julgadores, se por ação unilateral da distribuidora Raízen, à revelia das formalidades pactuadas com a Impugnante e do seu conhecimento, a autuação fiscal desdobrou, além da cobrança dos tributos que se entendeu serem devidos, na imputação da conduta criminosa de Fraude (art. 72 da Lei nº 4.502/1964), com a consequente aplicação de multa agravada/criminal de 150%, bem como na instauração dos Termos de Responsabilidade Tributária Solidária, inclusive contra a própria Raízen, apenas a Raízen deveria responder de forma exclusiva pelos atos isolados e ilícitos apontados pela Fiscalização, decorrentes exclusivamente do seu comportamento”;

e.5) “inclusive, importa salientar que os Impugnantes (JMF e seus sócios) notificarão formalmente a distribuidora Raízen, por meio de Notificação Extrajudicial, acerca dos fatos narrados na presente impugnação”;

e.6) “isto, porque, conforme evidenciado nos tópicos acima, mesmo que os mútuos pactuados fossem considerados antecipação de bonificação, o que foi admitido apenas para efeito de argumentação, ainda assim sequer tais vantagens econômicas seriam tributáveis, pois, nesta hipótese, os valores recebidos representariam redução de custo de aquisição, fora, portanto, do campo de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS”;

e.7) “portanto, por mais este argumento verifica-se que, na hipótese destes autos, o que se tem é a mera presunção de conduta fraudulenta por parte dos Impugnantes, supostamente com fins de ocultar fatos geradores, na medida em que, seja através dos empréstimos formalmente concedidos, sejam por meio de

bonificação antecipada, não haveria que se falar em tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre os valores recebidos pela Impugnante JMF”;

e.8) “a multa qualificada não pode prosperar, pois não houve demonstração de maneira pormenorizada de que os Impugnantes tenham agido com dolo, fraude ou simulação, com o intuito de ocultar a ocorrência de fato gerador ou reduzir a base de cálculo dos tributos, como afirma inconsistentemente a Fiscalização”.

**f) Não Incidência dos Juros Moratórios Sobre a Multa de Ofício:**

f.1) “deve ser afastada a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício, uma vez que, no âmbito dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a legislação atualmente em vigor não autoriza a exigência de juros sobre multa”;

f.2) “neste sentido, ressalte-se que o §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96 determina que: ‘sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento’”;

f.3) “à evidência, a expressão ‘Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora...’, que inaugura o dispositivo supra transcrito, diz respeito somente ao valor do principal relativo à obrigação tributária não paga no vencimento”.

**g) Ilegitimidade Passiva dos Sócios Administradores da JMF Comércio. Ausência de Prova do Ato Ilícito Praticado Com Excesso de Poderes ou Infração de Lei, Contrato Social ou Estatutos.**

**Inaplicabilidade do Art. 135, Inciso III, do CTN:**

g.1) “verifica-se, pela própria dicção do art. 135, III, do CTN, que é necessário que os terceiros elencados neste dispositivo legal tenham agido de forma dolosa e que deste ato tenha resultado na inadimplência de tributos. A atribuição da responsabilidade se refere aos créditos tributários que tiveram origem em atos ilegais ou abusivos, não se tratando de simples inadimplência tributária gerada por incapacidade financeira”;

g.2) “inexistindo prova de que se tenha agido dolosamente, com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária. Em outras palavras, sem prova do dolo ou fraude, não há a ‘infração legal’ deflagradora da responsabilidade pessoal e direta de terceiro”;

g.3) “a responsabilidade pessoal dos Impugnantes somente seria admitida caso a Fiscalização comprovasse que o crédito tributário cobrado na ação fiscal é resultante da prática de ato ou fato ilícito praticado por ele, bem como que tal ato encontra-se eivado de dolo, excesso de poderes, infração de lei e/ou ao contrato

social, e ainda que este ilícito foi capaz de dar origem à aplicação excepcional da norma de responsabilidade tributária prevista art. 135, III, do CTN”;

g.4) “é oportuno salientar que, independente das alegações genéricas perpetradas pela Fiscalização, os Impugnantes demonstraram que, se por ação unilateral da distribuidora Raízen, à revelia das formalidades pactuadas com a Impugnante e do seu conhecimento, a autuação fiscal desdobrou, além da cobrança dos tributos que se entendeu serem devidos, na imputação da conduta criminosa de Fraude (art. 72 da Lei nº 4.502/1964), com a consequente aplicação de multa agravada/criminal de 150%, bem como na instauração dos Termos de Responsabilidade Tributária Solidária, inclusive contra a própria Raízen, apenas esta deveria responder de forma exclusiva pelos atos isolados e ilícitos apontados pela Fiscalização, decorrentes exclusivamente do seu comportamento”;

g.5) “reitere-se mais uma vez que os Impugnantes (JMF e seus sócios) agiram fielmente segundo a expectativa dos Contrato de Mútuo e de Posto Revendedor, em absoluto respeito à legislação tributária, tendo esclarecido em suas respostas à Fiscalização que não ofereceu à tributação os valores recebidos a título de mútuo (empréstimo), por estarem os mesmos fora do campo de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS”;

g.6) “a suposta prática de atos enquadrados como infração de lei, com reflexos tributários, consiste apenas em uma presunção, não havendo qualquer prova efetiva de que os Impugnantes agiram visando impedir ou retardar a ocorrência dos fatos geradores correspondentes aos créditos tributários exigidos”;

g.7) “ademais, ainda que defendido o suposto ato simulado incorrido pela Impugnante JMF, caberia ao Autuante a comprovação da participação e envolvimento dos seus sócios administradores na atuação dolosa deflagrada durante a fiscalização, o que também não ocorreu”.

**Por fim, fazem os seus pedidos nos seguintes termos, “ante todo o exposto, requerem os Impugnantes que”:**

a) “sejam julgados improcedentes os Autos de Infração, uma vez que o empréstimo recebido pela JMF – Comércio de Combustíveis Ltda, em decorrência do Contrato de Mútuo celebrado com a distribuidora Raízen Combustíveis S/A, não está sujeito à incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, por não se enquadrar no conceito de receita para fins tributários”;

b) “em caráter sucessivo, ainda que por eventualidade se entenda que o mútuo concedido à JMF – Comércio teria natureza de antecipação de bonificação, o que se considera apenas para efeito de argumentação, ainda assim os Autos de Infração devem ser julgados improcedentes, uma vez que as vantagens econômicas proporcionadas pelas bonificações antecipadas, vinculadas ao Contrato de Posto Revendedor celebrados com as distribuidoras de Raízen Combustíveis S/A, teriam natureza jurídica de ‘redução do custo de aquisição’ das mercadorias correspondentes, não podendo ser qualificadas como ‘receita’ da

Impugnante JMF, beneficiária da vantagem, para efeito de incidência dos referidos tributos cobrados”;

c) “considerando a hipótese remota de serem ultrapassados os argumentos expendidos nos itens ‘a’ e ‘b’ acima, que demonstram a incontestância dos lançamentos fiscais, requerem os Impugnantes que seja reconhecida a decadência do direito de o Fisco de lançar os créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em relação aos fatos geradores ocorridos em datas anteriores a 13/08/2016, pois evidentemente ultrapassado o lapso temporal quinquenal entre a ocorrência dos aludidos fatos geradores dos tributos cobrados e sua constituição através dos lançamentos fiscais ora impugnados, restando, tais créditos, claramente fulminados pela decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN”;

d) “ainda de forma sucessiva aos itens acima, requerem os Impugnantes que os Autos de Infração sejam julgados nulos, em face da total insegurança trazida pelas bases de cálculo dos tributos em discussão, com flagrante restrição ao direito à ampla defesa e ao contraditório dos Impugnantes, corolários do princípio constitucional do devido processo legal, com fulcro no art. 59, II, do Decreto nº.70.235/72 c/c art. 53 da Lei nº. 9.784/99, assim como no art. 5º, LV, da Constituição Federal, sobretudo diante da afronta direta ao preceito legal previsto no art. 43 do CTN”;

e) “ainda sucessivamente, determinar a redução da multa qualificada para o patamar simples de 75%, tendo em vista a ausência de dolo, fraude ou simulação na sua conduta dos Impugnantes”;

f) “seja ainda reconhecida, em qualquer hipótese, a ilegitimidade dos Impugnantes João Alberto Freire Sobral, Marcelo Santos Sobral e Fábio Santos Sobral (apontados como responsáveis solidários pelos créditos tributários em discussão) para figurarem no polo passivo da relação jurídica tributária em questão, tendo em vista a inaplicabilidade do art. 135, III, do CTN, julgando-se, por via de consequência, improcedentes os Termos de Sujeição Passiva Solidária lavrados pela Fiscalização”;

g) “pugna também seja afastada a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, na forma da jurisprudência do CARF”.

## 2.2. Raízen S.A.

Ciente em 16/08/2021 (fl. 506), em 15/09/2021, por intermédio de instrumento de defesa (fls. 657 a 686), através de seu representante legal, alegou, em síntese, que:

**a) Preliminar. Nulidade do Auto de Infração Lavrado Contra a Impugnante por Cerceamento do seu Direito de Defesa. Impossibilidade de Acesso à Íntegra do Processo Administrativo. Ausência de Elementos Essenciais para a Defesa:**

a.1) “muito embora a Impugnante componha o polo passivo da autuação por pretensa solidariedade, bem assim tenha sido devidamente intimada da lavratura da autuação, a Autoridade Fiscal não lhe franqueou acesso integral aos documentos que compõem o processo administrativo.

Apesar de inúmeras tentativas, a Impugnante não teve oportunidade de acessar a cópia integral do processo até o momento da elaboração dessa impugnação, o que prejudica claramente o exercício pleno do contraditório e do seu direito de defesa”;

a.2) “quando da elaboração da defesa, a Impugnante viu necessidade de analisar os inúmeros documentos que são referenciados no Relatório Fiscal, a exemplo das respostas aos Termos de Fiscalização prestados pelo posto revendedor, contratos fornecidos, entre outras informações”;

a.3) “contudo, na tentativa de acessar a íntegra do processo administrativo pelo E-Cac, a Impugnante percebeu que ele não está disponível no campo de ‘Meus Processos’, tampouco no campo de ‘Processos que sou Solidário’”;

a.4) “o artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, se aplica justamente a esse tipo de situação, uma vez que aduz que são nulos os despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa, que justamente se amolda ao caso em apreço, na medida em que não fora dada ciência à Impugnante a respeito da íntegra do processo administrativo e também dos documentos que instruem os fatos narrados no auto de infração e no próprio relato fiscal”;

a.5) “é cristalino a indispensabilidade que a Impugnante tenha acesso à íntegra do processo administrativo para pleno exercício do contraditório no caso em apreço, de modo que pugna seja, de plano, decretada a nulidade do lançamento, por preterição do direito de defesa, na esteira do art. 59, II, do Decreto 70.235/72”;

a.6) “caso assim não se entenda, que seja determinada que a autoridade fiscal lhe franqueie o acesso à íntegra dos autos, sendo reaberto o prazo de 30 dias para impugnação administrativa, como de direito”.

**b) Propósito Negocial para Elaboração do Contrato de Mútuo Dentro da Estrutura Comercial das Distribuidoras e Revendedores. Negócio Jurídico Plenamente Válido. Ausência de Dolo e Simulação:**

b.1) “no setor de distribuição de combustíveis, é comum que as distribuidoras celebrem contratos com postos revendedores para:

I - garantir uma distribuição mínima de combustível por determinado período, e

II - 'fidelizar' postos revendedores, que passam a utilizar a bandeira da distribuidora e comercializar produtos de uma marca específica. São os ditos postos bandeirados, cuja prática é, inclusive, regulamentada pela ANP”;

b.2) “dessa forma, o contrato de fornecimento firmado pela Raízen com o revendedor JMF prevê:

I - a licença de uso da marca e manifestação visual Shell ao posto revendedor;  
II - a compra e revenda exclusiva de produtos combustíveis a serem fornecidos pela Distribuidora; e

III - as regras básicas de operação pelo posto revendedor”;

b.3) “para o posto fidelizado, são estabelecidas obrigações como:

I - concessão do direito de exclusividade e de não adquirir combustíveis de outras marcas;

II - consumo mínimo determinado de volume de combustíveis, durante o prazo de vigência do contrato;

III - instalação de manutenção de manifestação visual com a marca da distribuidora”;

b.4) “para a distribuidora, por outro lado, é estabelecida, entre outras avenças, a obrigação de pagamento de determinado valor ao posto fidelizado, a título de bonificação, que passa a ser devida quando do cumprimento integral do contrato, ou seja, quando o revendedor adquire a totalidade dos volumes contratados, dentro dos prazos preestabelecidos”;

b.5) “como se infere da cláusula acima do Contrato de Fornecimento, a bonificação apenas se torna devida ao final da relação contratual e desde que não haja qualquer infração por parte do revendedor. Assim, na hipótese de o volume de combustível contratado não ser integralmente consumido pelo posto fidelizado, por exemplo, a bonificação deixaria de ser devida, não se admitindo, a priori, qualquer pagamento a esse título, ainda que de forma parcial”;

b.6) “com efeito, dentro do escopo da contratação firmada para fornecimento de combustíveis, a Raízen também celebra, concomitantemente, um contrato de mútuo (empréstimo financeiro), por meio do qual o revendedor fidelizado recebe um auxílio financeiro a título de capital de giro, logo que assina a contratação para aquisição de combustíveis, de modo a desenvolver suas atividades como revendedor”;

b.7) “apesar de ser possível fazer uma correlação entre o contrato de posto revendedor e o contrato de mútuo, eis que firmados na mesma data e cujo valor do mútuo equivale ao da bonificação prevista no 'CPR', entende a Raízen que o mútuo não representa um pagamento antecipado de bonificação e tampouco é possível afirmar que os referidos contratos são necessariamente firmados de forma condicionada”;

b.8) “o empréstimo concedido quando da assinatura do contrato de fornecimento de combustíveis, que é devidamente tributado pelo IOF pela Raízen, visa, naturalmente, o incremento das vendas do posto revendedor, que por consequência gera receita tributável para a distribuidora (Raízen) tendo em vista a revenda exclusiva dos seus produtos pelo varejista. Ou seja, a celebração do contrato de mútuo decorre do modelo de negócios que vem se mostrando

extremamente eficiente nos últimos anos, de modo a impulsionar as vendas realizadas pela Raízen, geradores de receitas tributadas pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em favor da União Federal”;

b.9) “ademais disso, quando encerrado o prazo o contrato de mútuo, caso este não seja adimplido pelo devedor (posto revendedor), a Raízen dispõe de um título executivo extrajudicial, cuja cobrança em juízo dispensa ação de conhecimento, conforme art. 784, III do CPC/2015. Assim, independentemente de qualquer obrigação que a Raízen possa ter com o posto fidelizado, em razão do contrato de fornecimento, o mútuo permanece plenamente exequível e juridicamente autônomo, resguardando o direito da Raízen na qualidade de credora”;

b.10) “o contrato de fornecimento de combustíveis ainda representa um ‘facilitador’ financeiro para as partes, pois permite que distribuidora compense o valor do bônus de todo e qualquer débito do revendedor porventura existente na data do seu pagamento, de modo que, em regra, quando o revendedor atinge as metas do contrato, e o bônus se torna devido, pode ocorrer a compensação com o valor do mútuo concedido, na eventualidade de não subsistirem outros débitos”;

b.11) “o empréstimo/mútuo concedido no início do contrato e a bonificação eventualmente paga ao final do contrato devem ser vistos e interpretados de forma individualizada, na medida em que a bonificação, conforme expressa disposição contratual apenas é devida ao final do contrato quando o revendedor adimple por completo suas obrigações de aquisição de combustíveis e, igualmente, não comete qualquer infração aos dispositivos do CPR”;

b.12) “por outro lado, na eventualidade de o revendedor cometer infrações contratuais ou não atingir a meta para pagamento da bonificação, não haverá possibilidade de compensação do mútuo e o revendedor deve pagar o empréstimo na data do vencimento do contrato pelo valor integral atualizado, independentemente do volume já adquirido, também por força de expressa disposição contratual”;

b.13) “simplesmente não se mostram presentes nenhum dos elementos acima. O fisco pode argumentar que a companhia buscou ocultar a verdade do pagamento de uma bonificação como se fosse um mútuo, mas pergunta-se: qual vantagem teria a Raízen com essa prática para agir dolosamente junto ao revendedor?”;

b.14) “a bonificação está prevista em contrato devidamente documentada. O mútuo fora previsto em contrato devidamente documentado, houve o devido recolhimento dos IOF nas operações avançadas com mútuo. Se prevalecer o entendimento do fisco que o mútuo representa uma bonificação antecipada e que deveria haver a tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no momento do pagamento do mútuo, resta claro que o benefício recaiu única e exclusivamente em face do revendedor e não da Impugnante, denotando a total ausência de dolo e responsabilidade solidária da Impugnante”;

b.15) “a fiscalização não aponta qual foi o resultado incorrido pela Raízen para praticar a conduta dolosa típica. Há uma afirmação genérica, que a companhia teria vantagens comerciais, o que naturalmente não pode ser considerado justificativa hábil para reconhecimento do dolo”.

**c) Tratamento Fiscal Dado Pela Raízen às Operações. Ausência de Prejuízo ao Fisco:**

c.1) “quando da celebração do contrato de fornecimento, a Raízen registra, contabilmente, o direito de exclusividade decorrente da bonificação, o que implica o registro de um ativo a ser amortizado, na medida do fornecimento de combustível ao posto revendedor fidelizado, em regime de exclusividade. O ativo (direito de exclusividade), que é associado à bonificação gera uma despesa de amortização, que impacta o resultado contábil da companhia e é contabilizada na medida da geração das receitas das vendas associadas. A fiscalização utilizou esse fato para tentar justificar que os valores pagos a título de mútuo teriam natureza de bonificação”;

c.2) “durante a vigência da relação contratual, as despesas são adicionadas ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, para dedução apenas quando efetivamente for cumprido o contrato de fornecimento. Ou seja, a Raízen tem o devido cuidado na apuração do IRPJ e da CSLL de apenas deduzir essas despesas quando do efetivo cumprimento do contrato, momento em que se torna devida a bonificação ao revendedor, por expressa cláusula contratual”;

c.3) “na prática, portanto, a Raízen não reduziu a base de cálculo do IRPJ e da CSLL com deduções da pretensa bonificação paga, visto que essa dedução apenas seria efetivada quando do efetivo adimplemento do contrato pelo revendedor. Esse ponto foi totalmente ignorado pelo fisco em sua análise, que simplesmente aduziu que em virtude das amortizações, tornava-se clara a distorção à natureza e ao aspecto temporal do fato gerador dos tributos”;

c.4) “houve o pagamento do IOF na operação de mútuo. Em segundo lugar, a Raízen adicionou ao lucro real as amortizações incorridas ao longo do contrato, só tendo as deduzido efetivamente”;

c.5) “se a Impugnante entendesse que o pagamento do mútuo seria uma efetiva bonificação, poderia tê-la deduzido, desde o princípio, das bases de cálculo do IRPJ e CSLL. Isso porque, segundo a Solução de Consulta DISIT 6.15 de 15/06/2021, as bonificações pagas a cliente, visando incremento de vendas e, conseqüentemente, dos lucros, enquadram-se no conceito de despesa operacional dedutível para fins e IRPJ, os quais poderiam ser abatidas pela Impugnante desde o princípio e não apenas ao término do contrato de fornecimento”;

c.6) “na prática, percebe-se que a estrutura contratual, a contabilização e reconhecimento das despesas pela Raízen, na realidade, não lhe trouxeram nenhuma vantagem financeira, pelo contrário, ensejou o recolhimento de tributos

a maior do que deveria, seja o IOF, seja a ausência de dedução do IRPJ e da CSLL no momento da realização do mútuo, que para a fiscalização seria uma bonificação antecipada”;

c.7) “se prevalecer o entendimento do fisco que o mútuo representa um negócio jurídico dissimulado para ocultar uma bonificação, deve ser reconhecido que Impugnante pagou mais tributo do que deveria. Se o pagamento ocorresse a título de bonificação, sem que houvesse um mútuo, o IOF simplesmente não seria devido e as despesas poderiam ser deduzidas de imediato”;

c.8) “ademais, o fisco simplesmente não expõe qual seria a vantagem financeira que a Raízen teria ao supostamente simular o pagamento de mútuo para dissimular a ocorrência do fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS que são devidos pelo posto revendedor”.

**d) Ausência de Subsunção do Fato à Norma Insculpida no Artigo 124, Inciso I, do CTN.**

**Impossibilidade de Imputar Responsabilidade Solidária à Raízen por Fato Gerador do Tributo Incorrido pelo Posto Revendedor:**

d.1) “não há qualquer simulação, dolo ou intuito de fraudar o fisco no modelo de negócios pactuado entre a Impugnante e a JMF, sendo as relações comerciais e os instrumentos firmados plenamente válidos e admitidas pela legislação. Tampouco há tentativa de retardar ou omitir o fato gerador da obrigação fiscal, ao menos da parte da Impugnante, visto que há nítido propósito comercial na estrutura contratual existente, a qual foi desenhada sem qualquer motivação tributária por trás e, inclusive, ensejou o pagamento de tributos pela Impugnante que não seria devidos acaso prevalecesse o entendimento da fiscalização”;

d.2) “com efeito, ainda que assim não fosse, de qualquer forma a Raízen não poderia ser incluída no polo passivo da presente autuação como ‘responsável solidária’, na medida em que o art. 124, I do CTN insculpe norma que trata de situação jurídica diversa daquela tratada nos autos”;

d.3) “na ausência de um conceito definido por lei, tanto a doutrina, quanto jurisprudência conceituam que apenas possuem ‘interesse em comum’ as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário”;

d.4) “percebe-se de antemão que o fato autuado no presente auto de infração não preenche o dito requisito, uma vez que se tem duas pessoas jurídicas em polos distintos da situação que constitui fato gerador do tributo. A Raízen é a vendedora/distribuidora do combustível e conferiu um mútuo financeiro, que foi qualificado como bonificação pelo fisco, ao comprador/revendedor de seus produtos, em virtude do contrato comercial que detém com este”;

d.5) “não é possível sustentar que há ‘interesse comum’ no fato jurídico tributário quando a Impugnante apenas disponibilizou recursos, seja a título de mútuo ou de bonificação, ao posto revendedor por cumprimento de sua relação comercial”;

d.6) “não houve ajuste doloso algum entre a Raízen e a JMF, uma vez e a celebração o contrato de mútuo é um instrumento válido da relação comercial entre a distribuidora e revendedor.

Mas ainda que houvesse esse interesse e dolo na fraude, estando as partes em posições antagônicas em um contrato e ocorrendo fato gerador apenas no recebimento das receitas por parte da JMF, não se mostra aplicável o art. 124, I do CTN, sob pena de se criar uma hipótese de responsabilidade tributária não prevista em lei”;

d.7) “ademais, fica a pergunta: qual seria a vantagem auferida pela Raízen ao simular uma bonificação como se mútuo fosse? O fisco simplesmente não explicou esse fato!! Na verdade, a justificativa contida no Relatório Fiscal é extremamente vazia, se limitando a aduzir que a Impugnante buscaria vantagens na relação comercial, ao passo que sequer se esclareceu que vantagens seriam essas”;

d.8) “não há dúvidas que a Raízen e a JMF possuem uma relação comercial contratual, no entanto, isso não implica dizer que qualquer negócio jurídico pactuado entre as partes ensejará a responsabilidade solidária de ambos pelos tributos devidos nas operações”.

**Por fim, faz os seus pedidos nos seguintes termos, “ante todo o acima exposto, a pugna Impugnante pelo provimento da presente defesa, para que”:**

a) “seja decretada a nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa da Impugnante, na esteira do que dispõe o art. 59, I, do Decreto nº 70.235/72, na medida em que apesar de sua imputação como ‘responsável solidária’, não foi franqueado à Impugnante o acesso integral ao processo, tendo a presente defesa sido elaborada, apenas, a partir dos documentos recebidos da intimação do e-CAC, sem acesso aos inúmeros documentos reportados no Relatório Fiscal que instruiu a autuação”;

b) “seja reconhecido que, ao revés do que afirma o fiscal autuante, a estrutura contratual e o modelo de negócios praticado junto aos postos revendedores no que tange à elaboração de CPR e Mútuo não possui qualquer simulação ou propósito tributário 'por trás' que visa omitir ou retardar a ocorrência do fato gerador dos tributos, sejam aqueles devidos pela própria Impugnante (distribuidora) ou, ainda, pelos postos revendedores com os quais firmou contrato de fornecimento de combustíveis. Há nítido propósito negocial na estrutura eleita, houve pagamento de IOF quando da celebração do contrato de mútuo e o modelo de negócios aqui estabelecimento é amplamente utilizado no mercado de distribuição, tendo se mostrado extremamente eficiente nos últimos anos e,

inclusive, impulsionando vendas das distribuidoras que, ao cabo, ensejam receitas devidamente tributadas em favor da União Federal”;

c) “por fim, seja afastada a imputação da Impugnante como ‘responsável solidária’ pelo crédito tributário constituído, visto que a hipótese narrada nos autos não se insere na hipótese de interesse comum na situação que constitui o fato gerador que aduz o art. 124, I do CTN, na linha da jurisprudência do CARF e da melhor doutrina sobre o tema”; d) “por fim, requer que todas as publicações atinentes ao presente feito sejam realizadas em conjunto, sob pena de nulidade, em nome dos advogados, Drs. Ronaldo Redenschi, OAB/RJ NS 94.238 e Julio Salles Costa Janolio, OAB/RJ NS 119.528, todos com escritório na Praça XV de novembro, nº 20, 12º andar, grupo 1201, Centro, no Município do Rio de Janeiro, no Estado do Rio de Janeiro”.

Em 16/11/2021, protocolou “Petição de Ratificação de Impugnação”, na qual afirmou o que se segue:

a) “em sua Impugnação, entre outros argumentos, foi suscitada preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento de defesa, visto que não lhe foi franqueado o acesso à íntegra da autuação”;

b) “conforme documentos de fls. 1.164/1.167, a RAÍZEN foi intimada acerca da reabertura do prazo de defesa, uma vez que a RFB corrigiu o erro do e-CAC que estava impedindo o acesso ao processo administrativo”;

c) “verificado os autos, a Impugnante entende que não há elementos novos a serem suscitados além daqueles constantes da defesa anteriormente apresentada, de modo que, nesse momento, apenas reitera e ratifica por inteiro os termos da impugnação às fls. 657/686, requerendo o seu regular processamento com envio para apreciação pela DRJ”.

A 1ª TURMA DA DRJ05 julgou improcedente a impugnação, ratificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, cuja decisão segue a seguir ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Descabe a nulidade do Auto de Infração se o Contribuinte, no decorrer do procedimento fiscal, tomou conhecimento de toda matéria que deu causa ao lançamento, teve assegurado e exerceu o seu direito de defesa nos termos da legislação vigente, demonstrando em sua impugnação amplo conhecimento da matéria que deu causa ao lançamento.

CERCEAMENTO. DIREITO DE DEFESA. FASE PROCEDIMENTAL. CARÁTER INQUISITÓRIO. SÚMULA CARF Nº 162.

No processo administrativo fiscal, a impugnação instaura a fase litigiosa ou procedimental, não encontrando amparo jurídico a alegação de cerceamento do direito de defesa ou da inobservância ao devido processo legal, durante o procedimento fiscalizatório, o qual tem caráter meramente inquisitório.

INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO. IMPOSSIBILIDADE.

Por existir determinação legal expressa no sentido de que as intimações sejam endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo Sujeito Passivo, indefere-se o pedido de endereçamento de intimações a domicílio profissional do procurador ou advogado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

OMISSÃO DE RECEITAS. BONIFICAÇÕES POR DESEMPENHO E/OU PERFORMANCE RECEBIDAS ANTERIORMENTE AO CUMPRIMENTO DAS METAS PRÉ ESTABELECIDAS. TRIBUTAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

O IRPJ apurado pela sistemática do Lucro Real incide sobre as bonificações recebidas a título de desempenho e/ou performance por antecipação, devendo a receita ser reconhecida pelo regime de competência. Exteriorizada na conduta do contribuinte a inequívoca intenção dolosa de furtar se ao recolhimento de tributos através da utilização de sonegação, fraude e conluio, correta a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à CSLL, PIS e COFINS, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTOS.

Tratando-se de tributos submetidos a lançamento por homologação, e caso haja valores recolhidos, o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário se extingue no prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador específico de cada tributo.

**RESPONSABILIDADE PESSOAL. SÓCIO-ADMINISTRADOR.**

Com fundamento no artigo 135, inciso III, do CTN, o sócio-administrador será responsabilizado pela prática de atos que forem considerados infração à lei.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM.**

Com fundamento no artigo 124, inciso I, do CTN, caso reste comprovado o interesse comum, correta está a responsabilização solidária dos beneficiários.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a RAÍZEN S.A na condição de responsável solidária interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1243/1279) basicamente repisando os argumentos da impugnação e os recorrentes JMF - COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA. (principal), JOÃO ALBERTO FREIRE SOBRAL (solidário), MARCELO SANTOS SOBRAL (solidário) e FÁBIO SANTOS SOBRAL (solidário), apresentaram Recurso Voluntário único (e-fls. 1356/1421) também basicamente repisando os argumentos insertos na impugnação requerendo o provimento do recurso nos seguintes termos:

**RV - RAÍZEN S.A****IV – PEDIDO**

123. Ante todo o acima exposto, a pugna RECORRENTE pelo provimento do presente recurso voluntário, de modo que seja reformado o acórdão da DRJ, para que:

(i) Seja afastada a ante o reconhecimento que, ao revés do que afirma o fiscal autuante e o acórdão recorrido, a estrutura contratual e o modelo de negócios praticado junto aos postos revendedores no que tange à elaboração de CPR e Mútuo não possui qualquer simulação ou propósito tributário ‘obscuro’ que visa omitir ou retardar a ocorrência do fato gerador dos tributos, sejam aqueles devidos pela própria RECORRENTE (distribuidora) ou, ainda, pelos postos revendedores com os quais firmou contrato de fornecimento de combustíveis. Há nítido propósito comercial na estrutura eleita, houve pagamento de IOF quando da celebração do contrato de mútuo e o modelo de negócios aqui estabelecimento é amplamente utilizado no mercado de distribuição, tendo se mostrado extremamente eficiente nos últimos anos e, inclusive, impulsionando vendas das distribuidoras que, ao cabo, ensejam receitas devidamente tributadas em favor da União Federal;

(ii) Subsidiariamente, ao menos seja afastada a imputação da RECORRENTE como “responsável solidária” pelo crédito tributário constituído, visto que a hipótese

narrada nos autos não se insere na hipótese de “interesse comum na situação que constitui o fato gerador que aduz o art. 124, I do CTN, na linha da jurisprudência do CARF e da melhor doutrina sobre o tema;

**RV - JMF - COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA. (principal) - JOÃO ALBERTO FREIRE SOBRAL (solidário) - MARCELO SANTOS SOBRAL (solidário) - FÁBIO SANTOS SOBRAL (solidário)**

(...) **XI. DOS PEDIDOS**

271. Diante de tudo quanto exposto, os Recorrentes pugnam pelo provimento do presente Recurso, com a consequente reforma do Acórdão nº 105-008.002 proferido pela DRJ/05, a fim de que este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais se digne de julgar totalmente IMPROCEDENTES os Autos de Infração em discussão, naquilo em que foram impugnados, por todos os fundamentos expostos pormenorizadamente em cada tópico respectivo e resumidamente discriminados a seguir:

a) sejam julgados improcedentes os Autos de Infração, uma vez que o empréstimo recebido pela JMF - COMÉRCIO DE COMBUSTIVEIS LTDA, em decorrência do Contrato de Mútuo celebrado com a distribuidora RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S/A, não está sujeito à incidência do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, por não se enquadrar no conceito de receita para fins tributários;

b) em caráter sucessivo, ainda que por eventualidade se entenda que o mútuo concedido à JMF - COMÉRCIO teria natureza de antecipação de bonificação, o que se considera apenas para efeito de argumentação, ainda assim os Autos de Infração devem ser julgados improcedentes, uma vez que as vantagens econômicas proporcionadas pelas bonificações antecipadas, vinculadas ao Contrato de Posto Revendedor celebrados com as distribuidoras de RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S/A, teriam natureza jurídica de “redução do custo de aquisição” das mercadorias correspondentes, não podendo ser qualificadas como “receita” da Recorrente JMF, beneficiária da vantagem, para efeito de incidência dos referidos tributos cobrados; c) considerando a hipótese remota de serem ultrapassados os argumentos expendidos nos itens “a” e “b” acima, que demonstram a incontestável improcedência dos lançamentos fiscais, requerem os Recorrentes que seja reconhecida a decadência do direito de o Fisco de lançar os créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em relação aos fatos geradores ocorridos em datas anteriores a 13/08/2016, pois evidentemente ultrapassado o lapso temporal quinquenal entre a ocorrência dos aludidos fatos geradores dos tributos cobrados e sua constituição através dos lançamentos fiscais ora impugnados, restando, tais créditos, claramente fulminados pela decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN;

d) ainda de forma sucessiva aos itens acima, requerem os Recorrentes que os Autos de Infração sejam julgados NULOS, em face da total insegurança trazida

pelas bases de cálculo dos tributos em discussão, com flagrante restrição ao direito à ampla defesa e ao contraditório dos Recorrentes, corolários do princípio constitucional do devido processo legal, com fulcro no art. 59, II, do Decreto nº. 70.235/72 c/c art. 53 da Lei nº. 9.784/99, assim como no art. 5º, LV, da Constituição Federal, sobretudo diante da afronta direta ao preceito legal previsto no art. 43 do Código Tributário Nacional, argumento este que não foi apreciado no Acórdão recorrido;

e) ainda sucessivamente, determinar a redução da multa qualificada para o patamar simples de 75%, tendo em vista a ausência de dolo, fraude ou simulação na sua conduta dos Recorrentes;

f) seja ainda reconhecida, em qualquer hipótese, a ilegitimidade dos Recorrentes JOÃO ALBERTO FREIRE SOBRAL, MARCELO SANTOS SOBRAL e FÁBIO SANTOS SOBRAL (apontados como responsáveis solidários pelos créditos tributários em discussão) para figurarem no polo passivo da relação jurídica tributária em questão, tendo em vista a inaplicabilidade do art. 135, III, do Código Tributário Nacional, julgando-se, por via de consequência, improcedentes os Termos de Sujeição Passiva Solidária lavrados pela Fiscalização;

g) pugna também seja afastada a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, na forma da jurisprudência do CARF.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Fellipe Honório Rodrigues da Costa – Conselheiro Relator

### ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário.

Demais disso, observo que os recursos são tempestivos e atendem os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Destaca-se que os recorrentes JMF - COMERCIO DE COMBUSTIVEIS LTDA, João Alberto Freire Sobral, Marcelo Santos Sobral e Fábio Santos Sobral concentraram seus argumentos em apenas um Recurso Voluntário e RAÍZEN S/A protocolou Recurso Voluntário autônomo. Nesse sentido, a análise dos Recursos será realizada em separado naquilo que os distinguem e em conjunto naquilo que há identidade de argumentos.

## DA VALIDADE DOS CONTRATOS CELEBRADOS

No que diz respeito à validade do contrato de Mútuo celebrado entre a recorrente, **JMF - COMERCIO DE COMBUSTIVEIS LTDA** e a responsável solidária, a **RAÍZEN S/A**, a presente demanda se refere a Autos de Infração (fls. 02 a 99), para a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 690.982,14, sendo IRPJ no valor de R\$ 129.415,23; CSLL no valor de R\$ 47.780,05; da COFINS no valor de R\$ 67.172,46; e do PIS/PASEP no valor de R\$ 14.583,39, juntamente com a multa de ofício de 150% e, por suposta prática de fraude houve a inclusão dos sócios administradores da JMF, o Srs. FÁBIO SANTOS SOBRAL, JOÃO ALBERTO FREIRE SOBRAL e MARCELO SANTOS SOBRAL, como sujeitos passivos solidários pelo crédito tributário constituído, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), e a RAÍZEN S/A foi arrolada como responsável solidária pela autuação, com base no art. 124, I do CTN, sugerindo que ela teria “interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal.”

No que diz respeito ao presente tópico, o ponto controvertido a ser analisado é a legitimidade, a validade e natureza dos dois contratos firmados junto à Raízen S/A pessoa jurídica e JMF COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA. O primeiro, firmado em 31/03/2016, (FLS. 1.125/1.149) de fornecimento de combustíveis (**Contrato de Posto Revendedor ‘CPR’ nº 119881**) junto à Raízen S/A pessoa jurídica e JMF COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA., que atua no ramo revenda de combustíveis (‘posto de gasolina’). O segundo, também firmado em 31/03/2016, o **Contrato de Mútuo nº 119628 (Fls. 274/281)**, para fins de disponibilização de recursos no valor de R\$ 1.890.000,00 ao posto revendedor a título de capital de giro.

Segundo a autoridade fiscal e o Acórdão recorrido o Contrato de Mútuo estaria dissimulado para escamotear o pagamento de bonificação já que os instrumentos foram subscritos no mesmo dia, entre as mesmas partes, sem a cobrança de juros, além disso, havia a previsão de que o pagamento da bonificação em favor da **JMF** poderia ser antecipado, porém a **Raízen** teria a prerrogativa de fazer a amortização da contraprestação financeira devida pela JMF à Raízen (compensação). Como forma de ilustrar os referidos entendimentos, reproduz-se excertos da decisão de 1ª instância:

### 3. Omissão de Receitas – Bonificações Recebidas

(...) Cotejando as informações, argumentações e documentos constantes dos autos, verifica-se que **o contrato de bonificação e o contrato de mútuo celebrados entre a Fiscalizada e a Raízen, não são independentes e incondicionados**, como as partes contratantes afirmam, **mas dependentes e condicionados, perfazendo um verdadeiro binômio, decorrente da indiscutível vinculação de objetos e de interesses.**

Com efeito, inicialmente “salta aos olhos” **a coincidência de valores e datas de vencimento dos referidos contratos**, a levar à conclusão de que foram firmados

simultaneamente, sobretudo pela coincidência de partes e interesses econômicos, o que, por si só, já descarta a alegação de independência entre eles. **Um outro aspecto a ser analisado é a existência de uma “cláusula compensatória” ou “cláusula de compensação”, através da qual, como informaram ambas as partes durante o procedimento fiscal e o contencioso administrativo, seria possível ao revendedor que atinja as metas estipuladas contratualmente compensar os valores a receber com aqueles devidos a título de empréstimo/mútuo. Ademais, se o contrato de mútuo fosse não vinculado ao contrato de bonificação, forçosamente deveria existir uma cláusula a estipular os juros devidos pelo mutuário (Fiscalizada) em favor do mutuante (Raízen), o que não há no caso em análise.**

Pelo exposto, especialmente no que tange as características dos contratos firmados entre as partes, **conclui-se que o contrato de mútuo foi utilizado para adiantar, de forma disfarçada, os valores referentes a “bonificações por desempenho”, de uma maneira que tais receitas não frequentassem as contas de resultado da Fiscalizada (diminuindo o seu lucro).**

As condutas perpetradas convergem no sentido de imiscuir-se das obrigações tributárias legalmente impostas às partes. **A Fiscalizada, ao apropriar os valores recebidos nas contas de passivo (contrato de mútuo), e não nas contas de resultado (receita de bonificações), deixou de oferecer à tributação os valores decorrentes do exercício da sua atividade econômica.**

Em que pese a Raízen afirmar a existência e a idoneidade do contrato de mútuo, na sua contabilidade **efetou amortizações mensais no período entre 08/2016 e 12/2018, que perfizeram o montante de R\$ 883.484,71** (conforme tabela constante do Relatório Fiscal; fl. 121). Intimada a esclarecer como se deu a escrituração dos referidos valores, a Raízen **declarou que foram efetuadas na “Conta nº 6110300 – Amortização Direitos de Exclusividade Fornecimento”, indicada como sendo uma “conta de resultado” (custos/despesas). Ou seja, a sua escrituração contábil contradiz os seus próprios argumentos – além de fortalecer as conclusões exaradas pela Autoridade Fiscal –, haja vista aquela se coadunar com a existência de custos/despesas relacionadas a um “contrato de bonificação antecipada” (utilização de contas de resultado à medida em que as bonificações mensais sejam pagas) e não com os direitos relacionados a um “contrato de mútuo” (utilização de contas do ativo, a qual seria amortizada uma única vez, ao final do prazo contratual).**

Ademais, seria, no mínimo, temerário, celebrar um contrato de mútuo (no valor de R\$ 1.890.000,00) independente e desvinculado do contrato de bonificação de desempenho, cujos recursos seriam disponibilizados ao mutuário em 2016 (sendo o valor de R\$ 775.175,65 entregue em e o valor de R\$ 1.079.358,50 entregue em 13/09/2016) para o pagamento somente em 2021 (20/03/2021), sem a incidência de quaisquer juros.

(...)A conclusão que sobressai é que o contrato de mútuo, apesar de existir formalmente, não existe materialmente, configurando-se em uma verdadeira simulação contratual, com vistas a diminuir o recolhimento dos tributos devidos pela Fiscalizada, em conluio com a Raízen. Os fatos narrados afastam a existência da operação de mútuo e caracterizam o pagamento antecipado de bonificações contratuais, legitimando a autuação a título de “omissão de receitas/bonificações recebidas”, tendo por base os valores amortizados pela Raízen entre 08/2016 e 12/2018, totalizando R\$ 883.484,71.

Diante da similaridade de argumentos, haverá a análise em conjunto dos fundamentos insertos no Recurso Voluntário da Raízen, até por entender que a consequência da conclusão da presente decisão afetará igualmente as partes.

Sendo assim, as recorrentes contrapõem os fundamentos da autoridade fiscal e do Acórdão Recorrido basicamente explicando que os contratos de mútuo e de bonificação antecipada deveriam ser tratados de forma independentes e autônomos nos seguintes termos:

#### RECURSO VOLUNTÁRIO JMF

IV. PRIMEIRO ARGUMENTO. DA VALIDADE DO CONTRATO DE MÚTUO CELEBRADO. HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA DOS TRIBUTOS COBRADOS. TÓPICO “3” DA DECISÃO PROFERIDA PELA DRJ/05.

(...)33. **Contudo**, ao contrário do que entendeu o Acórdão recorrido, **o Contrato de Posto Revendedor e o Contrato de Mútuo firmados são independentes entre si e não se confundem**, embora tenham sido **celebrados na mesma oportunidade**, o que, todavia, **não é suficiente para descaracterizar nenhum dos negócios** em análise.

34. Isto porque a **bonificação** prevista no Contrato de Posto Revendedor **está atrelada**, exclusivamente, **à meta de aquisição de volume de combustível prevista em suas cláusulas**, cujo **bônus**, inclusive, **somente será devido após o cumprimento da referida meta**. **Caso a meta não seja atingida, não será devido nenhum valor à Recorrente JMF.**

35. Já **o Contrato de Mútuo formaliza o empréstimo fornecido pela distribuidora RAÍZEN para auxiliar no exercício das atividades da Recorrente JMF.**

36. Assim, **analisando os contratos individualmente**, é possível concluir que **ambos são independentes**, pois, **caso não houvesse o Contrato de Mútuo, a bonificação prevista no CPR poderia existir plenamente**. **Da mesma forma, se não houvesse a previsão de bonificação no CPR, o mútuo também poderia ser realizado**, haja vista estarem presentes todos os requisitos legais para a celebração de cada negócio.

37. Nesse contexto, cumpre destacar a este eg. Conselho que a **própria RAÍZEN**, em suas respostas às intimações da Autoridade Fiscal, **esclareceu que “o mútuo firmado entre as partes não representa um pagamento antecipado de bonificação”, em que pese a previsão no Contrato de Posto Revendedor de uma cláusula “facilitadora”, em que JMF autoriza a distribuidora RAÍZEN a realizar a compensação do bônus a ser eventualmente pago**, em caso de cumprimento de todas as obrigações pactuadas no Contrato de Posto Revendedor, com quaisquer débitos que a JMF porventura possua com a distribuidora na data do pagamento.

38. Dessa forma, explicou a RAÍZEN que a cláusula 2.2 do Anexo I do CPR:

“[...] permite que distribuidora compense o valor do bônus de todo e qualquer débito do revendedor porventura existente na data do seu pagamento, de modo que, em regra, quando o revendedor atinge as metas do contrato, e o bônus se torna devido, pode ocorrer a compensação com o valor do mútuo concedido”.

39. E prosseguiu narrando:

**“Por outro lado, na eventualidade de o revendedor cometer infrações contratuais ou não atingir a meta para pagamento da bonificação, não haverá possibilidade de compensação do mútuo e o revendedor deve pagar o empréstimo na data do vencimento do contrato pelo valor integral atualizado, independentemente do volume já adquirido, também por força de expressa disposição contratual [...] Nessa linha, percebe-se que não há que se falar que os contratos são condicionados, pois ainda que não houvesse cláusula de bonificação no “CPR”, certamente haveria um contrato de mútuo no início da operação, cujo adimplemento se daria de uma forma diversa do que um acerto contábil/compensação com o valor da bonificação, que inclusive, nem sempre é devida, como exposto acima, pois o posto revendedor pode não atingir as metas que ensejam o pagamento da bonificação”.**

41. Ocorre que, segundo informações constantes no próprio Relatório Fiscal, a **RAÍZEN não teria agido de acordo com os termos pactuados nos contratos celebrados com a Recorrente JMF**, tampouco com os próprios esclarecimentos prestados nas respostas às intimações, quando confirmou a independência entre a bonificação e o mútuo.

42. Isso se verifica, pois, segundo o Autuante, que a RAÍZEN procedeu com amortizações mensais dos pagamentos a título de bonificação antecipada, encerradas em contas de resultado, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e, “da forma como a RAÍZEN realizou o registro das amortizações, houve a partir do envio, uma redução mensal no lucro da distribuidora a título de despesa

de amortização de bonificação”, procedimento este desconhecido pelos Recorrentes até então e com o qual eles não corroboram.

**43. Já a Recorrente JMF comportou-se em estrita observância ao Contrato de Mútuo celebrado, tendo esclarecido em suas respostas à Fiscalização que não ofereceu à tributação os valores recebidos a título de mútuo (empréstimo), registrados na Conta Contábil “1215”, por entender estarem os mesmos fora do campo de incidência do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.**

44. Nesta linha de intelecção, verifica-se que o entendimento manifestado pela Autoridade Fiscal e surpreendentemente mantido pela DRJ/05, quando da prolação do Acórdão, acerca da suposta ocorrência de prática criminosa, com fins de fraudar o Fisco e omitir receitas pretensamente sujeitas à tributação, jamais decorreu do comportamento dos Recorrentes. Todo o procedimento descrito tem como base os atos praticados exclusivamente pela RAÍZEN e à revelia do conhecimento, participação e quiçá o consentimento dos Recorrentes.

(...)48. Ademais, frise-se que **a própria RAÍZEN reconhece que efetuou o pagamento do IOF correspondente empréstimo concedido – como reconhecido pela Acórdão recorrido -, demonstrando que todas as formalidades referentes ao referido Contrato de Mútuo foram devidamente cumpridas, sobretudo por parte da JMF, ora Recorrente. Se, após o contrato firmado, a RAÍZEN decidiu registrar como despesa os valores emprestados à JMF, esta foi, repise-se, uma conduta unilateral sua, que não pode ser imputada aos Recorrentes.**

49. Desse modo, da leitura do Relatório Fiscal, constata-se que a Fiscalização deveria ter sido direcionada exclusivamente contra a RAÍZEN, na medida em que foi a RAÍZEN que teria reduzido indevidamente os seus lucros ao amortizar como “despesa” os valores pagos à Recorrente JMF a título de mútuo, enquanto a Recorrente JMF cumpriu fielmente com o que lhe cabia, registrando a operação como mútuo, que sempre foi.

(...)56. Não obstante, considerando que sua principal característica é a restituição do montante emprestado, é cediço que os valores recebidos a título de mútuo não se enquadram no conceito de receita tributável, haja vista que não incorporam de forma definitiva ao patrimônio da empresa mutuária, e não configuram, por consequência, hipótese de incidência do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

(...) 64. E se assim o é, forçoso este Nobre Conselho reconhecer que os valores recebidos em decorrência do referido Contrato de Mútuo não estão sujeitos à incidência do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, por não se enquadrarem no conceito de receita para fins tributários, razão pela qual o r. Acórdão de primeira instância administrativa merece reforma neste ponto, com o consequente julgamento pela improcedência dos lançamentos fiscais.

#### **RECURSO VOLUNTÁRIO DA RAÍZEN**

III.1 – O PROPÓSITO NEGOCIAL PARA ELABORAÇÃO DO CONTRATO DE MÚTUO DENTRO DA ESTRUTURA COMERCIAL DAS DISTRIBUIDORAS E REVENDEDORES NEGÓCIO JURÍDICO PLENAMENTE VÁLIDO - AUSÊNCIA DE DOLO E SIMULAÇÃO NO NEGÓCIO JURÍDICO FIRMADO ENTRE AS PARTES

(...)29. Em suma, pode-se dizer que o racional econômico do Contrato de Fornecimento envolve a aquisição de um direito de exclusividade<sup>4</sup> para fornecimento de combustível ao revendedor por determinado prazo e, como contrapartida ao direito de exclusividade, o revendedor faz jus a uma bonificação que é condicionada ao cumprimento integral do contrato, que basicamente envolve o consumo do volume de combustível predeterminado entre as partes durante a vigência da relação contratual, bem assim nenhuma infração aos seus termos.

(...)31. Apesar de ser possível fazer uma correlação entre o contrato de posto revendedor (FLS. 1.125/1.149) e o contrato de mútuo (Fls. 274/281), eis que firmados na mesma data e cujo valor do mútuo equivale ao da bonificação prevista no 'CPR', entende a Raízen que o mútuo não representa um pagamento antecipado de bonificação e tampouco é possível afirmar que os referidos contratos são necessariamente firmados de forma condicionada.

32. Isso porque, a disponibilização de recursos ao posto varejista no início do contrato de posto revendedor trata-se de um MODELO DE NEGÓCIOS AMPLAMENTE UTILIZADO E BEM SUCEDIDO EM TODO O MERCADO DE DISTRIBUIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS, em especial dos postos bandeirados, (1) tendo em vista a fidelização do posto revendedor de combustíveis a uma única distribuidora por força do art. 25, §4º da Resolução ANP 41/2013 – direito de exclusividade; (2) bem assim pela necessidade de franquear o início das atividades do varejista de forma plena, conferindo-lhe capital de giro para (2.a) investimento em obras estruturais, como por exemplo a instalação de tanques de combustíveis; (2.b) abertura de lojas de conveniências; (2.c) aquisição de material de manifestação visual; (2.d) realização de programas promocionais, entre outras medidas que necessitam de recursos financeiros para a consecução da atividade do posto revendedor.

(...)38. Ademais disso, quando encerrado o prazo do contrato de mútuo, caso este não seja adimplido pelo devedor (posto revendedor), a RAÍZEN dispõe de um título executivo extrajudicial, cuja cobrança em juízo dispensa ação de conhecimento, conforme art. 784, III do CPC/2015. Assim, independentemente de qualquer obrigação que a RAÍZEN possa ter com o posto fidelizado, em razão do contrato de fornecimento, o mútuo permanece plenamente exequível e juridicamente autônomo, resguardando o direito da Raízen na qualidade de credora.

(...)43. Por outro lado, na eventualidade de o revendedor cometer infrações contratuais ou não atingir a meta para pagamento da bonificação, não haverá

possibilidade de compensação do mútuo e o revendedor deve pagar o empréstimo na data do vencimento do contrato PELO VALOR INTEGRAL ATUALIZADO PELO ÍNDICE IGP-M, independentemente do volume já adquirido, também por força de expressa disposição contratual.

(...)

**44. O índice de reajuste pela inflação afasta as ilações contidas na decisão da DRJ que não haveria correção monetária e juros no contrato de mútuo**, o que, na interpretação fiscal, comprovaria a expressa correlação entre o contrato de mútuo e a bonificação ajustada no CPR.

45. Com efeito, a inexistência de juros de mora não é um fator que pode ser arguido para comprovar a vinculação entre os contratos de mútuo e bonificação como pretende fazer crer a fiscalização. Como destacado, o mútuo é conferido a título de capital de giro para que o revendedor possa impulsionar suas atividades e vendas no momento inicial da sua relação comercial com a distribuidora, empregando os recursos em investimentos no posto de combustíveis e outras medidas que entender cabíveis.

46. A alegação que deveria haver estipulação de juros contratuais não se sustenta, seja porque é um questionamento indevido por parte da administração pública do modelo de negócios adotado pela RECORRENTE e seus revendedores, seja porque há no contrato de mútuo a previsão de atualização monetária dos valores, o que já resguarda a RECORRENTE dos efeitos inflacionários do tempo.

49. Ainda assim, ao final do contrato, sendo cumprido o volume pelo revendedor, o mútuo não assume natureza de bonificação. Mesmo que haja a compensação das dívidas, com o valor da bonificação devida ao revendedor, é feita a baixa da dívida do contrato de mútuo. Ou seja, não se trata de pagamento de bonificação antecipada, como entendeu o fiscal autuante e o acórdão da DRJ, tampouco negócios jurídicos simulados.

50. Essa é a essência dos negócios jurídicos celebrados entre a Raízen e a JMF Comércio de Combustíveis, os quais detém nítido propósito negocial. As estruturas são plenamente válidas, **a teor do que prescreve o art. 104 do Código Civil, visto que firmados por agentes capazes, com objeto lícito, possível e determinado e sem qualquer impedimento previsto em lei.**

(...) 64. Ocorre que a fiscalização não aponta qual foi o resultado incorrido pela RAÍZEN para praticar a conduta dolosa típica. Há uma afirmação genérica, que a companhia teria vantagens comerciais, o que naturalmente não pode ser considerado justificativa hábil para reconhecimento do dolo, até porque, repita-se à exaustão, **NÃO FOI PROVADA VANTAGEM TRIBUTÁRIA OBTIDA PELA COMPANHIA**, sendo certo que vantagens comerciais são lícitas e não podem ser punidas dentro de um ambiente saudável de negócios.

### III.2 – O TRATAMENTO FISCAL DADO PELA RAÍZEN ÀS OPERAÇÕES – AMORTIZAÇÕES MENSAIS QUE NÃO GERARAM QUALQUER PREJUÍZO AO FISCO - AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO

(...)

NATUREZA DO PAGAMENTO	DISTRIBUIDORA (RECURRENTE)	REVENDEDOR (AUTUADO PRINCIPAL)	IMPACTO FISCAL À UNIÃO FEDERAL
<b>MÚTUO</b> (caso prevaleça a interpretação da RECURRENTE)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ocorre pagamento do IOF pela distribuidora</li> <li>A distribuidora não pode deduzir a despesa do mútuo da base de cálculo do IRPJ e da CSLL</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>O revendedor não inclui na base de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor do mútuo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Arrecadação do IOF pela União</li> </ul>
<b>BONIFICAÇÃO</b> (caso prevaleça a interpretação da autuação)	<ul style="list-style-type: none"> <li>A distribuidora pode deduzir para fins fiscais do IRPJ e da CSLL a despesa com a bonificação</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>O revendedor deve incluir na base de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor da bonificação recebida</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Não há impacto, visto que as despesas deduzidas da base de cálculo do IRPJ e CSLL pela distribuidora no pagamento da bonificação compensariam o recolhimento do IRPJ e da CSLL pelo revendedor.</li> <li>Nesse cenário, a União não arrecada o IOF.</li> </ul>

Pois bem, passa-se a analisar, portanto, a existência de simulação entre Contrato de Posto Revendedor 'CPR' nº 119881 (FLS. 1.125/1.149) e o Contrato de Mútuo nº 119628 (Fls. 274/281) entre a Raízen S/A e a JMF COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.

Após o cotejo da documentação e análise dos fatos expostos, entendo que assiste razão à recorrente, porquanto o Acórdão recorrido merece ser reformado. Em que pese haver uma correlação entre os contratos supramencionados, entendo que a identidade de valores e a data da subscrição dos instrumentos não se afiguram por si só intenção fraudulenta, mas reside na livre iniciativa comercial, afinal não é surpresa que a distribuidora, ao se colocar na posição de credora de um contrato de mútuo frente ao revendedor de seu produto, possa comercialmente avaliar a hipótese de estabelecer o mesmo valor de bonificação (ainda que antecipada) para amortizar o empréstimo, assim como a forma de compensação pode ser analisada sob o prisma da garantia do recebimento das parcelas do mútuo.

A referida circunstância, na visão deste relator, representa muito mais a ideia de livre negociação entre as partes em que a revendedora dos produtos (JMF) recebe um valor para ajudar a alavancar as vendas do combustível, no sentido de alcançar a meta que resulta na bonificação desejada, ao mesmo tempo em que a distribuidora (Raízen) garante na outra ponta a solidez e longevidade da atividade de uma unidade comercial consumidora do seu produto, ao que parece uma estrutura comercial estrategicamente pensada para se desenvolver e não necessariamente para se imiscuir das obrigações tributárias correspondentes.

Não se pode perder de vista também que a fiscalização ocorreu perante a JMF e, partindo do pressuposto de que a autoridade fiscal considera que a bonificação por ela recebida

se enquadra no conceito de receita, e, portanto, passível de lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, é nítido que o contrato de mútuo não teria utilidade alguma para fins de fiscalização na JMF, logo despicendo para sua autuação.

No entanto, se a fiscalização tivesse ocorrido na Raízen, aí sim, haveria a relevância mencionada para avaliar que na sua contabilidade ela indevidamente teria realizado amortizações mensais no período entre 08/2016 e 12/2018, em que ela declarou que foram efetuadas na “Conta nº 6110300 – Amortização Direitos de Exclusividade Fornecimento”, indicada como sendo uma “conta de resultado” (custos/despesas), na referida hipótese a autoridade faria as glosas necessárias e as demais providencias cabíveis face a incongruência de usar o contrato de mútuo para deduzir custos/despesas relacionadas a um “contrato de bonificação antecipada” e não com os direitos relacionados a um “contrato de mútuo”.

Noutro giro, no contexto da fiscalização face a JMF, como já mencionado, partindo da premissa fixada pela autoridade fiscal de que a bonificação por desempenho se enquadra no conceito de receita, a autuação seria lançada independentemente do contrato de mútuo, tal contrato seria irrelevante para a exação no caso concreto, portanto, na perspectiva da fiscalizada não há qualquer lógica do contrato de mútuo escamotear as hipóteses tributárias diante de um contrato de bonificação que por si só ensejava a autuação.

Sendo assim, entendo como legítimo os contratos nº 119628 (referente ao contrato de mútuo) e nº 119881 (referente às bonificações), dado que conforme respondido pela Raízen na ocasião da intimação “o mútuo firmado entre as partes não representa um pagamento antecipado de bonificação”, pois “tem como objetivo a disponibilização de recursos a título de capital de giro para a rede varejista, como consta expressamente do item VI do contrato de mútuo” - e ainda:

**III - esse empréstimo concedido quando da assinatura do ‘CPR’, que é devidamente tributado pelo IOF pela Raízen, visa, naturalmente, o incremento das vendas do posto revendedor, que por consequência gera receita tributável para a distribuidora de combustíveis tendo em vista a revenda exclusiva dos seus produtos pelo varejista;**

**V - o mútuo firmado não pode ser caracterizado como pagamento de uma bonificação antecipada, em que pese, naturalmente, o mútuo apenas tenha sido firmado em virtude da existência de Contrato de Posto de Revendedor – CPR e contribua, de forma relevante, para que o revendedor varejista atinja a sua meta de aquisição de volume de combustíveis prevista no ‘CPR’, que por sua vez enseja o pagamento da bonificação ao final do contrato caso não haja infração a nenhuma disposição do contrato.**

(...)

Dessa forma, pelo que dos autos consta de fato o Contrato de Mútuo nº 119628 foi obtido junto à Raízen como forma de lhe assegurar a obtenção de capital de giro necessário para o cumprimento do Contrato de Posto Revendedor nº 119881, cabendo acrescentar que resta demonstrado nas cláusulas contratuais de que uma vez não alcançadas as metas previamente estabelecidas, a consequência seria impossibilidade de pagamento da bonificação e, se ela eventualmente já houvesse sido percebida, a recorrente JMF teria a obrigação de restituí-la para a Raízen, nesse caso, na eventual hipótese da compensação prévia das parcelas, por óbvio a Raízen teria garantido a quitação do contrato de mútuo e remanesceria a necessidade de restituição da exata medida da bonificação não alcançada na data do vencimento do contrato pelo valor integral atualizado, independentemente do volume já adquirido, também por força de expressa disposição contratual.

Nessa esteira, tenho que o contrato de mútuo e de bonificação apesar de estarem vinculados a um contexto comercial são válidos, não me convence os elementos trazidos pela fiscalização para considerá-los fraudulentos ou simulados, isso porque de fato o contrato de bonificação existiria independente do contrato de mútuo e o contrato de mútuo existiria independente do contrato de bonificação, a estrutura pelo qual as partes convencionaram a possibilidade de compensação entre eles é uma conveniência legal que não os desnatura do ponto de vista legal, logo se compreendido que não há dependência ou autonomia entre eles, isso se deu porque as partes por si convencionaram dentro de um limite legal, ao meu sentir, não para se esquivar do pagamento de tributos, mas por estratégia comercial válida.

No que diz respeito à fundamentação de que uma das provas que sustenta a ideia de simulação contratual seria a ausência de **estipulação de juros no contrato de mútuo**, considerando o cenário de alta inflação no Brasil nos últimos anos, também não entendo que tal fato seja crucial para caracterizar simulação, isso porque se a possibilidade de usar a bonificação para pagar o mútuo, fatalmente haveria a garantia do recebimento da contraprestação do empréstimo, somado a isto, o item V do Contrato de Bonificação garante índice de reajuste e respectivo percentual de IGP-M 100%, reproduzo:

**V - ENCARGOS:**

Juros: 0,00% (zero por cento) ao mês pela Tabela Price

Índice de reajuste e respectivo percentual incidente: IGP-M 100% (cem por cento)

Diante dos fatos acima expostos, entendo que assiste razão aos recorrentes, acolho os argumentos esposados para considerar legítimos os negócios jurídicos celebrados entre a Raízen e a JMF Comércio de Combustíveis, pelo que os considero válidos, a teor do que prescreve o art. 104 do Código Civil, posto que firmados por agentes capazes, com objeto lícito, possível e determinado e sem qualquer impedimento previsto em lei.

Nessa esteira, ultrapassada a presente análise, faz-se necessário analisar a natureza jurídica dos contratos de bonificação como sendo receita ou redutor de custo, passa-se a análise também em conjunto por se tratar de alegação comum as partes.

## NATUREZA JURÍDICA DA BONIFICAÇÃO

No que diz respeito à natureza jurídica das bonificações, os contornos da controvérsia em relação à acusação realizada pela autoridade fiscal de “omissão de receita” em razão de antecipação de bonificações recebidas pela recorrente decorrentes do Contrato de Mútuo firmado entre ela e Raízen S/A, que por sua vez foi interpretado pela Autoridade Fiscal como Contrato de Bonificação por Antecipação e considerado indevidamente como sendo “receita” não oferecida à tributação.

Nesses termos, conforme análise dos autos, tanto na impugnação como no Recurso Voluntário, o contribuinte escora suas razões de defesa principalmente no argumento de que os bônus recebidos em decorrência dos referidos contratos se afiguram como “reduzores dos custos de aquisição”, e, portanto, não poderiam ser qualificadas como ‘receita’, para efeito de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

O Acórdão recorrido, após fazer a distinção entre bonificação de mercadorias e bonificação de desempenho, explica que em relação a primeira a Solução de Consulta COSIT nº 202, de 14 de dezembro de 2021, define que “as bonificações recebidas na forma de mercadorias em documento fiscal próprio, ou seja, adquiridas sem vinculação a uma operação de venda não se caracterizam como descontos incondicionais, mas enquadram-se no conceito de doação (mera liberalidade), nos termos do artigo 538 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil/2002), e configuram receitas auferidas pela pessoa jurídica adquirente”.

No que diz respeito a bonificação por desempenho, o *decisium a quo* arremata que as bonificações (...) “recebidas antecipadamente ou posteriormente ao cumprimento das metas pré-estabelecidas contratualmente, **também compõem o resultado operacional do sujeito passivo. Neste sentido, citam-se os itens relacionados à matéria constantes da Solução de Consulta COSIT nº 110, de 26 de março de 2019:**

**4. A bonificação monetária por performance recebida após o cumprimento de metas pré-estabelecidas decorre do desempenho das atividades empresariais da pessoa jurídica bonificada. Consequentemente, seu valor integra a receita operacional e a receita bruta desse beneficiário, conforme se depreende do exame dos arts. 11 e 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:**

Art 11. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.

§1º A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais.

§2º Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica.

§3º As ações ou quotas bonificadas, recebidas sem custo pela pessoa jurídica, não importarão modificação no valor, pelo qual a participação societária estiver registrada no ativo nem serão computadas na determinação do lucro real.

Receita de Vendas e Serviços

Art. 12. A receita bruta compreende : (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

**5. Como a antecipação do recebimento dessa bonificação não tem o condão de alterar sua natureza jurídica, o valor da bonificação monetária por performance recebido antes do cumprimento de metas pré-estabelecidas também integra a receita operacional e a receita bruta da pessoa jurídica bonificada.**

**6. A diferença entre essas duas situações é que, enquanto o recebimento posterior ao cumprimento das metas pré-estabelecidas tem caráter definitivo, o recebimento anterior tem caráter condicional, vinculado ao cumprimento das referidas metas.**

(...)

**12. Sendo assim, o IRPJ apurado no regime do Lucro Real pela pessoa jurídica bonificada incide sobre as bonificações monetárias por performance recebidas antes do cumprimento de metas pré-estabelecidas.**

**13. Essa mesma conclusão também se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em decorrência do previsto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.**

14. Nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da sua denominação ou classificação contábil, admitidas apenas as exclusões expressamente previstas no § 3º do artigo 1º de cada uma dessas leis.

15. Assim, a legislação de regência estabelece detalhadamente quais receitas podem ser excluídas das bases de cálculo das referidas contribuições, e, assim sendo, todas as receitas que não se encontram expressamente excluídas pela legislação devem sofrer tributação.

**16. Dessa forma, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins apuradas de forma não cumulativa pela pessoa jurídica bonificada incidem sobre as bonificações monetárias por performance recebidas antes do cumprimento de metas pré-estabelecidas por se tratarem de receitas auferidas pela pessoa jurídica consulente.**

(...)

18. O regime de competência aplicado ao caso em análise implica o reconhecimento da receita durante o transcurso do prazo de 5 anos pactuado no contrato.

19. O mesmo regime de competência também se aplica à apuração da CSLL, por força do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

20. Já a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sempre segue o regime adotado na apuração do IRPJ e da CSLL apurados pelo Lucro Real, como se depreende do art. 20 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

**21. Com base no exposto, conclui-se que a bonificação monetária por performance recebida antecipadamente:**

**a) encontra-se sujeita à incidência do IRPJ e da CSLL apurados pelo Lucro Real, bem como à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas de forma não cumulativa;**

**b) deve ser reconhecida pelo regime de competência.**

Desta forma, afastada a existência material do contrato de mútuo, vez que, na verdade, tratavam-se de antecipação de bonificações, e em razão da adequação do caso concreto às conclusões exaradas pela Solução de Consulta COSIT nº 110/2019, no sentido de que as bonificações por desempenho recebidas de forma antecipada devem integrar a receita operacional e a receita bruta do beneficiário, o lançamento tributário deverá ser mantido.

Assim, segundo a Solução de Consulta Cosit nº 110/2019 as bonificações recebidas devem ser tributadas pelo regime de competência à medida da realização das metas preestabelecidas no contrato, seja no regime de tributação trimestral ou por estimativa mensal.

Nesse contexto, partindo da premissa de que o contrato firmado entre a recorrente e a Raízen S/A ensejou bonificações por antecipação, cabe a esta Turma de Julgamento enfrentar a controvérsia cujo contorno se dá em face da Infração Apurada de Omissão de Receitas Referentes às Bonificações Recebidas, tendo em vista que a recorrente não registrou os valores recebidos

referentes às bonificações por desempenho recebidas em contas de receita de sua escrituração contábil, tendo, por conseguinte, excluído esses valores das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS do período verificado.

Noutra senda, acaso acolhida a tese da recorrente de que as bonificações recebidas em acordos comerciais não acarretam um acréscimo de patrimônio, mas sim uma redução no custo de aquisição das mercadorias, e, por essa razão, essas bonificações não poderiam ser consideradas como parte da receita tributável, daí o lançamento deve ser cancelado e, portanto, afastados os efeitos do Auto de Infração lavrado.

Passo a decidir.

Assim, entendo que assiste razão ao contribuinte, posto que as operações em questão não se enquadram no conceito de receita como sendo o ingresso financeiro, o qual se integra de forma definitiva ao patrimônio da pessoa jurídica e decorre de suas atividades empresariais.

A bonificação nada mais é que a concessão que o vendedor (distribuidor) faz ao comprador (revendedor) em contrapartida à vantagem econômica decorrente de eventual fidelização e exclusividade no sentido de estimular a revenda e prestigiar o revendedor exclusivo, o qual terá maior competitividade na oferta com menor preço diante da redução do custo originada pela bonificação oferecida. Como a bonificação não constitui receita para o vendedor, o valor correspondente a tais mercadorias não integra a base de cálculo do IRPJ, CSLL e contribuição ao PIS e da COFINS.

Nesse caso, como o recebimento de bonificações não está atrelado diretamente à atividade de venda do produto ao consumidor final, não haveria incidência da tributação aqui discutida sobre tais parcelas, especialmente porque o recebimento destas diz respeito à relação jurídica entre a distribuidora atacadista e a contribuinte revendedora, dentro de um contexto vinculado ao contrato de compra e venda de combustíveis.

Isto posto, tais valores sequer decorrem da atividade precípua da revenda do combustível no varejo na outra ponta, capaz de gerar efetivamente as receitas que se busca tributar, ou seja, a relação existente entre a revendedora de combustível e o consumidor final, o que reforça o conceito de que as bonificações ensejam a redução do custo de aquisição em relação ao atingimento de metas, e, portanto, não seriam receitas.

A fundamentação jurídica pertinente ao caso em apreço se encontra preconizada nos artigos 289 e 301 do RIR/2018, bem como no Pronunciamento Técnico CPC nº 16, 30 e 47, aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 08/05/2009, nos seguintes termos:

#### **RIR/2018**

Art. 289. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, caput ).

Parágrafo único. A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deverá discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, § 1º ).

Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14 ).

#### **Pronunciamento Técnico CPC nº 16**

**“o preço de compra**, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), **bem como os custos** de transporte, seguro, manuseio e outros **diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados**, materiais e serviços. **Descontos comerciais**, abatimentos e **outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição”**.

#### **Pronunciamento Técnico CPC nº 30**

##### **“Mensuração da Receita**

9. A receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.

10. O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo e é mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador.”

#### **Pronunciamento Técnico CPC nº 47**

52. A variabilidade relativa à contraprestação prometida ao cliente pode ser declarada expressamente no contrato. Além dos termos do contrato, a contraprestação prometida é variável se existir qualquer das seguintes circunstâncias:

(a) o cliente possui uma expectativa válida decorrente das práticas usuais de negócios da entidade, das políticas publicadas ou de declarações específicas de que a entidade deva aceitar um valor de contraprestação que seja inferior ao preço declarado no contrato. Isto é, espera-se que a entidade ofereça uma concessão de preço. Dependendo da jurisdição, do setor ou do cliente, essa oferta pode ser referida como desconto, abatimento, restituição ou crédito;

(b) outros fatos e circunstâncias indicam que a intenção da entidade, ao celebrar o contrato com o cliente, é oferecer uma concessão de preço ao cliente.

Nessa mesma linha a Instrução Normativa SRF Nº 51 DE 03/11/1978 também chegou a classificar as bonificações como Descontos Incondicionais, porém alinhando a necessidade de identificar a exata medida do valor nas notas fiscais emitidas, nos seguintes termos:

4. A receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta de vendas e serviços, diminuída:

(...)b) dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente; e

4.2. Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

No que diz respeito à necessidade da Nota Fiscal emitida segregando o desconto incondicional, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, nos autos do AREsp 556050, que o preenchimento incorreto ou lacunoso das notas não obsta o reconhecimento dos referidos descontos.

Sendo assim, ao que parece, a autoridade fiscal pressupõe que como a bonificação é contabilizada como uma “outra receita”, implicando acréscimo patrimonial da pessoa jurídica, o recebimento de bonificação se configuraria como receita para fins de incidência dos tributos cobrados. Em termos técnicos, o simples incremento patrimonial seria suficiente para a realização da hipótese de incidência, tendo em vista que o fato gerador advém da receita.

Por outro lado, compreender o recebimento de bonificações como auferimento de receita contrapõe as normas internacionais de contabilidade segundo as quais orientam que as bonificações recebidas devem ser reconhecidas como uma redução do custo dos produtos vendidos (conta redutora). Por essa razão, na visão deste relator as bonificações e descontos comerciais não podem ser reconhecidos como receita.

Vale destacar, conforme mencionado no Recurso Voluntário, a Câmara Superior enfrentou a matéria inserta no Acórdão nº 9303-013.338, e na ocasião por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento em relação a considerar as “bonificações e descontos” como parte redutora do custo que influencia o preço ao invés de entende-las como receita, para tanto, passa-se a transcrever excerto do voto vencedor em relação ao tema:

**(...)Das Bonificações**

**Quanto à esse ponto, entendo que as bonificações, por ser modalidade de desconto, tal como definiu o próprio STJ, como dito alhures, devem ser registradas como redutores de custos.**

Nas operações com produtos bonificados, o fornecedor entrega ao adquirente uma quantidade de produto maior do que a quantidade contratada, sem acréscimo do preço total. **A bonificação, de per si, tem a mesma natureza de um desconto concedido, pois o vendedor, apesar de não reduzir o preço, aumenta a quantidade de produtos. O que, por conseguinte, resulta na diminuição do valor unitário do bem – ou seja, redução de custo.**

Vê-se que a própria Administração Tributária, por meio de sua Coordenação do Sistema de Tributação, emitiu entendimento sobre as “bonificações” - Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982 – transcrito parte:

**“Bonificação significa, em síntese, a concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada. Diminuição do preço da coisa vendida pode ser entendido também como parcelas redutoras do preço de venda [...]”.**

**A diminuição do custo não confere constituição de receita, vez que os bens bonificados não implicam também em valor maior de créditos no regime não cumulativo. Assim, as mercadorias recebidas como bonificações não integram a base de cálculo de PIS e de Cofins.**

E, conforme já transcrito, é de se considerar o disposto na **Súmula nº 57 do STJ que teve como motivação o decidido, sob o rito de recurso repetitivo, em REsp 1.111.156-SP** - de relatoria do Ministro Humberto Martins. No feito, restou decidido à sistemática dos recursos repetitivos – que a bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio. Destaca-se esse apontamento o escrito sobre descontos e bonificações contemplado no recente livro “PIS e Cofins na Teoria e na Prática – uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo”, coordenado pelos nobre Professores Marcelo Magalhães Peixoto e Adolpho Bergamini lançado pela MP Editora.

Continuando, cumpre também relevar os dizeres do ilustre tributarista Dr. José Antonio Minatel (in “Conteúdo do Conceito de Receita”, Editora MP, págs. 227/228) – o que, peço vênia, para transcrever parte:

“[...]”

**Começamos com a análise da prática comercial em que o fornecedor, por política de vendas ou qualquer outra razão econômica, concede vantagem ao seu cliente, geralmente condicionada ao volume de itens adquiridos com o objetivo de induzir a conduta do comprador, vantagem batizada como bonificação em mercadorias,**

linguagem que se tem revelado unívoca para traduzir um quantitativo adicional de mercadorias com o qual é brindado o comprador, além da quantidade de produtos efetivamente negociados numa determinada operação, despachados em conjunto, sem onerar a venda e compra, a título de bonificação. Para o vendedor, que faz a entrega dos produtos ditos bonificados, parece não existir dúvida quanto à receita auferida na operação dever corresponder ao valor efetivamente recebido pela totalidade das mercadorias entregues ao comprador (vendidas + bonificadas), **cuja aferição individual do preço de venda poderá ser obtida mediante divisão do valor total, pelos valores equivalentes de cada item transacionado. Quem entrega mercadoria em bonificação não está auferindo qualquer receita adicional, nem está fazendo doação, tampouco caracteriza perda pelo não recebimento do valor teórico correspondente. Se para o vendedor há consenso de que a mercadoria entregue em bonificação não altera seu regime de reconhecimento de receita, podendo significar, quando muito, a prática do denominado desconto incondicional, ou seja, já concedido no momento da emissão do documento fiscal e não vinculado a qualquer evento superveniente à operação, a mesma sintonia não se observa no tratamento a ser atribuído pelo adquirente dos produtos. No outro pólo da relação comercial, é muito comum a adoção de procedimentos não condizentes com a natureza jurídica do negócio realizado, mediante registro da operação que, na maioria dos casos, implica em precipitada majoração de base de cálculo de tributos. Nesse sentido, não é incomum encontrar registro das mercadorias recebidas em bonificação apontando a conta de receita como contrapartida para a escrituração das mercadorias que, nessa condição, adentram o estoque da empresa, sistemática que conduz à indevida apuração de “receita” no momento da entrada das mercadorias. Esse procedimento não condiz com a realidade, nem com os preceitos norteadores da elaboração das demonstrações financeiras, além de distorcer a apuração do resultado da entidade empresarial. Não há receita no momento da aquisição de mercadorias bonificadas, pois ainda não há atividade inerente à sua obtenção, tampouco ingresso financeiro; pelo contrário, no recebimento de mercadorias é pertinente a aferição de conteúdo de outra realidade: a mensuração dos custos dos bens adquiridos, levando em consideração os desembolsos já efetuados e outros líquidos e certos já comprometidos.** Tampouco é possível sustentar a legitimidade do impróprio procedimento (registro como receita) ao argumento de que a operação viabilizadora do recebimento de mercadorias em bonificação teria natureza equivalente à de uma doação. Se não bastassem outros argumentos de igual relevância, é de ser lembrado que “considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, hipótese incompatível com a prática negocial que carrega consigo a indução da compra na figura da bonificação, entabulada num único contrato em que a oferta condicionada de produtos tem como objetivo implementar o contrato de compra e venda, e não o da doação. Mais ainda, e para não alongar no exame de outras particularidades distintas, **ainda que de doações se tratasse, também esta não reúne os atributos essenciais para ser qualificada como receita, como será oportunamente demonstrado.**

O reconhecimento da receita em relação à mercadoria recebida em bonificação dar-se-á quando do exercício de atividade empresarial que implemente sua alienação, em posterior operação de venda e compra, oportunidade em que serão efetuados registros pertinentes em função dos objetivos de apuração das diferentes realidades: com obediência aos preceitos da ciência contábil indicativa do regime de competência

para apuração do resultado da entidade que, como já vimos, interessa para dimensionamento da base de cálculo de outros tributos (IRPJ e CSLL), não das contribuições incidentes sobre a receita (COFINS e PIS), para as quais só tem relevância o efetivo ingresso proveniente da comercialização das mercadorias bonificadas.

[...]” E, por fim, refletir o entendimento exarado pelo antigo 2º Conselho de Contribuintes, esposado abaixo (Grifos Meus):

“BONIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não se subsume ao conceito de faturamento, nem no conceito de receita, a obtenção de descontos mediante a bonificação de mercadorias, eis que tais vantagens não se originam da venda de mercadorias nem da prestação de serviços, mas estão ligadas essencialmente a operações que ensejam custos e não receitas”. (2º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, RV nº 223.405, Rel Cons. José Henrique Longo, j 18.05.05)

Evidente, portanto, e, síntese, trazer que:

- **O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, ou seja, não é necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício;**
- **A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda;**
- **Os descontos incondicionais, assim como as bonificações, não possuem natureza de receita – e, por conseguinte, não devem ser tributados pelo PIS e Cofins – devendo ser, ambos, registrados como redutores de custo.**

**Em vista de todo o exposto, com a máxima vênia ao relator, votamos por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo nessa parte – para considerar os descontos como incondicionais e as bonificações como modalidades de desconto e, por conseguinte, afastá-los da tributação pelo PIS e Cofins, eis que não conferem a natureza de receita, mas sim como redutores de custo.**

(Processo nº 10480.722794/2015-59 Recurso Especial do Contribuinte Acórdão nº 9303-013.338 – CSRF / 3ª Turma Sessão de 20 de setembro de 2022 Recorrente BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA Interessado FAZENDA NACIONAL)

Por todo o exposto, entendo por dar provimento aos Recursos Voluntários e, por considerar que as bonificações antecipadas não são receitas, porquanto não acarretam um acréscimo de patrimônio, mas sim uma redução no custo de aquisição das mercadorias, e, por essa razão, essas bonificações não poderiam ser consideradas como parte da receita tributável, o lançamento deve ser cancelado e, portanto, afastados os efeitos do Auto de Infração lavrado.

## DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO E DA SUA QUALIFICAÇÃO

O Acórdão recorrido considerou a existência das três condutas descritas na Lei nº 4.502/1964, a saber: sonegação, fraude e conluio, razão pela qual concluiu pela aplicação da multa preconizada no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, segundo a qual leciona:

### **Lei nº 9.430/1996**

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

(...)

§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.

### **Lei nº 4.502/1964**

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. 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.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

No entanto, conforme explanado nos tópicos acima, de que os fundamentos que culminaram o provimento dos Recursos, especialmente àqueles que redundaram na declaração de legitimidade dos Contratos de Mútuo e de Bonificação acrescido do reconhecimento de que as bonificações recebidas se qualificam como redução de custo e não como receitas auferidas, a

consequência direta é afastar a existência das condutas dolosas, tipificadas com fins de sonegação, fraude e conluio, razão pela qual deverá ser afastada a aplicação da Multa Qualificada de 150%.

Além disso, dado ao provimento do Recurso, resta prejudicada a análise sobre a alegação da não incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício, ressaltando, apesar disso, que a matéria é objeto da Súmula CARF 108, conforme consignado na decisão recorrida.

## DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O Acórdão recorrido manteve a atribuição da responsabilidade tributária às seguintes pessoas:

**João Alberto Freire Sobral (CPF nº 018.018.215-34);**

**Marcelo Santos Sobral (CPF nº 458.209.455-49);**

**Fábio Santos Sobral (CPF nº 650.055.705-00);**

**Raízen S.A. (CNPJ nº 33.453.598/0001-23).**

No que diz respeito à Responsabilidade Tributária dos Sócios-Administradores, como as alegações do Recurso Voluntário são semelhantes, a análise será em conjunto, para tanto, o Acórdão recorrido assim pronunciou:

De acordo com o Relatório Fiscal, constatou-se que “a prática de fraude, nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502/64, em função da adoção de conduta dolosa, tendente a impedir ou retardar a ocorrência dos fatos geradores correspondentes aos créditos tributários ora exigidos”, sendo, assim, responsabilizadas as pessoas físicas que possuíam poderes de gestão à época da ocorrência dos fatos geradores das infrações apuradas.

Em sua peça de defesa, os Responsáveis Tributários alegaram, em síntese, que: I - “sem prova do dolo ou fraude, não há a ‘infração legal’ deflagrada da responsabilidade pessoal e direta de terceiro”; II - “os Impugnantes (JMF e seus sócios) agiram fielmente segundo a expectativa dos Contrato de Mútuo e de Posto Revendedor, em absoluto respeito à legislação tributária, tendo esclarecido em suas respostas à Fiscalização que não ofereceu à tributação os valores recebidos a título de mútuo (empréstimo), por estarem os mesmos fora do campo de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS”; III - “caberia ao Autuante a comprovação da participação e envolvimento dos seus sócios administradores na atuação dolosa deflagrada durante a fiscalização, o que também não ocorreu”.

Nesse contexto, sendo reconhecido a legalidade dos contratos de mútuo e de bonificação, outra conclusão não há senão reconhecer que não restaram presentes atos insertos no artigo 135, inciso III, do CTN (atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado), **razão pela qual afastou a responsabilidade dos senhores João Alberto Freire Sobral (CPF nº 018.018.215-34); Marcelo Santos Sobral (CPF nº 458.209.455-49); Fábio Santos Sobral (CPF nº 650.055.705-00).**

## RESPONSABILIDADE POR INTERESSE COMUM

No que diz respeito à responsabilidade por interesse comum, o Acórdão recorrido defendeu que o sujeito passivo solidário seria integrante da própria relação jurídico-tributária ab initio, de maneira que sua sujeição passiva é congênita ao acontecimento do fato gerador, ou seja, a obrigação tributária já nasce apresentando dois ou mais sujeitos passivos igualmente responsáveis por seu adimplemento, em solidariedade.

E, nos termos do artigo 124, I do CTN, fui imputada a responsabilidade “a empresa Raízen, tendo em vista que, buscando vantagens em sua prática comercial, essa empresa participou da estrutura contratual simulada, propiciando o ambiente para a execução da fraude”. O Acórdão ainda assim tratou o assunto:

**(...) Em que pese os argumentos trazidos pela Raízen, a imputação da responsabilidade tributária solidária deverá ser mantida.** Conforme já citado no Item 3 deste Voto, verificou-se a inexistência material do contrato de mútuo firmado entre a Fiscalizada e a Raízen, configurando-se em verdadeira simulação contratual, com o desiderato de sonegar tributos, em detrimento dos cofres públicos. A Raízen, ao simular a celebração de um contrato de mútuo com a Fiscalizada (sobretudo pela sua escrituração contábil contradizer a existência do mútuo e comprovar os pagamentos de bonificações mensais de desempenho), forneceu a esta os elementos, os instrumentos, para que sonegasse tributos federais, na medida em que deixou de oferecer à tributação receitas decorrentes de “contratos de bonificação antecipada”, mediante conduta fraudulenta. (...)

Nesse contexto, sendo reconhecido a legalidade dos contratos de mútuo e de bonificação, outra conclusão não há senão reconhecer que não restaram presentes atos insertos no artigo 124, inciso I, do CTN (atos praticados com interesse comum), razão pela qual é de se dar provimento ao Recurso interposto pela Raízen S/A para afastar a sua responsabilidade.

## DA ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA E DE NULIDADE PARCIAL DO LANÇAMENTO FISCAL

O Acórdão de primeiro grau, em relação a decadência, firmou o seguinte entendimento:

### (...)2. Prejudicial de Decadência

Com relação ao instituto da decadência, deve-se destacar que os tributos sujeitos ao lançamento por homologação encontram-se vinculados à norma jurídica contida no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional – CTN:

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.

§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...)

§4º Se a lei não fixar o prazo à homologação, será ele de 5 (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.

Observa-se que, caso ocorrido e comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial se deslocaria para o artigo 173, inciso I, do CTN, iniciando-se o prazo de contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, como ocorreu na presente hipótese. Ressalte-se que a qualificação da multa será analisada em item próprio.

Pelo regime de apuração do Lucro Real trimestral, os fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorrem ao final de cada trimestre de apuração (31/03, 30/06, 30/09 e 31/12); por outro lado, segundo suas respectivas normas de regência, os fatos geradores para o PIS/PASEP e a COFINS ocorrem ao final de cada mês de apuração.

(...)De início, ressalte-se que o tratamento do fato gerador difere em relação a cada tipo de contrato celebrado, em que pese a aplicação do regime de competência para ambos. Com relação ao “contrato de bonificação antecipada”, por revestir-se de um caráter condicional e resolutório, somente ocorrerá o fato gerador no momento em que as metas forem efetivamente cumpridas, ou seja, quando houver o efetivo reconhecimento, e respectivas amortizações das parcelas adiantadas, pela outra parte contratante, e não quando do recebimento

dos valores, haja vista que, o descumprimento das metas irá acarretar no dever de restituir os valores antecipadamente recebidos.

De outro giro, os “contratos de bonificação por desempenho”, por representarem um recebimento de valores posterior ao cumprimento de uma meta pré-estabelecida, possui um caráter de definitividade, não dependente de fatores posteriores a ensejar eventuais restituições, ocorrendo o fato gerador quando do efetivo cumprimento das metas. Ou seja, em ambas as hipóteses, os fatos geradores não estão relacionados com a data da celebração dos respectivos “contratos de bonificação”, mas com a consecução e/ou o reconhecimento posterior das metas pré-estabelecidas.

Outrossim, como afirmado pela Autoridade Fiscal, o contrato de mútuo que a Autuada celebrou com a empresa “Raízen” foi tido por “simulado” (temática a ser tratada no próximo Item deste Voto), não restando, pois, quaisquer fundamentos de decadência relacionados às datas de recebimento de parcelas do referido contrato de empréstimo.

Já no que tange à alegação de decadência dos valores cujos fatos geradores tenham ocorrido até 13/08/2016, verifica-se que também é infundada. Com efeito, analisando as tabelas que constam do Relatório Fiscal (fls. 127 e 128), conclui-se que o período inicial do lançamento tributário é a competência de “Agosto/2016”, cujo fato gerador, nos casos em que há recolhimento do tributo, ocorre para PIS e COFINS em “31/08” (apuração mensal), e para IRPJ e CSLL em “30/09” (apuração trimestral).

Por todo o exposto, não há que se falar na ocorrência de decadência.

A recorrente JMF, por sua vez, sustenta em seu Recurso Voluntário o seguinte:

92. Transpondo a discussão acima para o caso destes autos, verifica-se que a Impugnante adquiriu a “disponibilidade jurídica” relativa aos valores objeto dos mencionados dos Contratos no momento da sua celebração, indiscutivelmente ocorridos em **31/03/2016**, conforme reconhecido pelo próprio Relatório Fiscal elaborado pelo Autuante.

(...)96. Todavia, no momento em que os Autos de Infração ingressaram no mundo jurídico (13.08.2021, data da efetiva notificação do contribuinte), já havia ocorrido a perda do direito do Fisco de cobrar os créditos tributários em relação aos fatos geradores ocorridos em 31/03/2016 (data da celebração dos Contratos), pois evidentemente ultrapassado o lapso temporal quinquenal entre a ocorrência dos fatos geradores do tributos cobrados e sua constituição através do lançamento de ofício ora impugnado, restando, tais créditos, claramente fulminados pela DECADÊNCIA, nos termos dos arts. art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

(...)101. Por outro lado, para os tributos cujo lançamento é feito pelo próprio contribuinte (por homologação), esta regra não se aplica. Ocorrido o fato gerador,

já nasce para o contribuinte a obrigação de apurar e pagar o tributo, sem qualquer participação do Fisco, que tem, a partir daquele fato gerador, o prazo de 05 anos para formalizar e constituir o seu crédito, através do auto de infração. É exatamente isto que está expresso no CTN, em seu art. 150, § 4º.

(...)108. Desse modo, como a autoridade administrativa autuante só formalizou o lançamento de ofício em 13/08/2021 (data da efetiva notificação do contribuinte), é óbvio que decaído já estava o seu direito de alcançar todos os fatos ocorridos antes de 13/08/2021!! Não há como se afastar dessa realidade, sob pena de se cometer flagrante ilegalidade.

109. De toda sorte, ainda que eventualmente não seja considerada a data da celebração dos referidos Contrato de Posto Revendedor (fornecimento/bonificação) e Contrato de Mútuo (empréstimo) para efeito de demarcação do termo a quo para contagem do prazo decadencial (ocorrida em 31/03/2016), importa salientar que, no que se refere à primeira parcela do empréstimo concedido para a Impugnante JMF, no importe de R\$ 1.079.358,50, o próprio Autuante reconhece ao longo de todo o Relatório Fiscal que o repasse do valor ocorreu no dia 15/05/2016.

(...)118. Deste modo, ao contrário da conclusão alcançada pelo Fiscal, todos os efeitos jurídicos decorrentes dos Contratos de Mútuo e de Posto Revendedor, e, com eles, os fatos geradores das obrigações tributárias, devem ser considerados ocorridos, para efeito de demarcação do termo a quo para contagem do prazo decadencial, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio, ou seja, deste 31/03/2016, data da celebração dos referidos Contratos (aquisição da disponibilidade jurídica), ou, no pior cenário, nas datas dos efetivos recebimentos dos pagamentos realizados pela distribuidora RAÍZEN, em virtude da indiscutível aquisição da disponibilidade econômica dos pretensos rendimentos, nos termos do arts. 43 e 117, II, do Código Tributário Nacional.

(...)120. Destarte, não restam dúvidas de que deve ser reconhecida a decadência do direito do fisco de realizar o lançamento por homologação no prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias, seja considerando as datas das celebração dos Contratos de Mútuo e de Posto Revendedor (ocorrida em 31/03/2016), seja ainda considerando as datas dos pagamentos recebidos pela Impugnante, na forma do §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, devendo ser excluídos do lançamento fiscal os valores referentes aos fatos geradores anteriores a 13/08/2016, pois estes foram alcançados pela decadência.

(...)125. Não há qualquer dúvida, deste modo, que os Autos de Infração em lide não possuem qualquer respaldo legal, de modo que devem ser julgados improcedentes por esta eg. Delegacia de Julgamento, tendo em vista a ocorrência da decadência tributária.

No entanto, entendo que não assiste razão ao contribuinte.

No caso concreto, entendo que a hipótese tributária relativa ao contrato de bonificação que é atrelado ao contrato de compra e venda de combustível depende do atingimento das respectivas metas previamente estabelecidas, sob pena de não ocorrer o motivo que determina seu pagamento.

Assim, acaso a meta não seja batida, no caso das antecipações de bonificação, haveria a necessidade de restituição do valor, e, em caso de metas pré-estabelecidas, na ocasião de não alcance do objetivo firmado, não haveria qualquer bonificação.

Por essa razão, entendo que a subscrição dos contratos por si só não é hipótese capaz de iniciar a contagem do prazo decadencial, noutro giro, o pagamento antecipado também não indicaria o termo de início da contagem do referido prazo em função da possibilidade do não atingimento da meta e a necessidade de restituição do valor, logo, o prazo do início da contagem ocorre quando houver se consubstanciado a condição contratual previamente estabelecida para o ensejo do bônus.

Assim, a contrário sensu, seria incorreto na visão deste relator, atribuir a obrigação tributária frente a contrato de bonificação por estabelecimento de metas que não foram atingidas, tendo em vista que não haveria bônus disponível passível de mensurar acréscimo patrimonial, portanto, não se vislumbraria a possibilidade de lançamentos dos tributos aqui discutidos pelo esvaziamento dos motivos que determinam o fato gerador, qual seja o efetivo pagamento do bônus.

Sendo assim, pelo que dos autos consta, toda autuação fiscal respeitou o prazo decadencial nos termos defendidos pelo contribuinte, uma vez que mesmo afastando a alegação de fraude o que por si atrai a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º do CTN para o caso em apreço, conclui-se que de acordo com a ‘Tabela de Pagamentos Antecipados de Bonificações’ constante do Relatório Fiscal, (fls. 127 e 128), não há cobranças referentes aos fatos geradores anteriores a 13/08/2016, já que o lançamento foi em 13/08/2021, razão pela qual se repete a conclusão de que “que o período inicial do lançamento tributário é a competência de “Agosto/2016”, cujo fato gerador, nos casos em que há recolhimento do tributo, ocorre para PIS e COFINS em “31/08” (apuração mensal), e para IRPJ e CSLL em “30/09” (apuração trimestral).

**Portanto rejeito a prejudicial de mérito de decadência suscitada pelo recorrente.**

O contribuinte em tópico específico, também suscitou a nulidade absoluta de parte do lançamento fiscal na medida em que a Autoridade Fiscal teria adotado como base de cálculo para cobrança do IRPJ, CSLL, PIS e da COFINS valores que não guardam qualquer correção com a materialidade destes tributos, nos seguintes termos:

130. Conforme registrou expressamente em seu Relatório Fiscal, para realizar a apuração do tributo supostamente devido pela Impugnante JMF, o Fisco

baseou-se, exclusivamente, na contabilização indevidamente realizada pela RAÍZEN.

131. Vejamos o quanto narrado pelo Autuante:

“O lançamento teve por base os valores das amortizações mensais registradas pela Raízen Combustíveis S/A, conforme a tabela abaixo, sendo incluídos esses valores nas respectivas bases de cálculo trimestrais do IRPJ e da CSLL.

No lançamento foram considerados os valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL informados pela fiscalizada nas ECFs referentes aos anos-calendários de 2016, 2017 e 2018.”

134. Todavia, a Fiscalização desprezou completamente as regras estabelecidas pelo supramencionado art. 43 do Código Tributário Nacional, que consagra “a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza” como fato gerador do Imposto de Renda, para considerar as meras amortizações mensais realizadas unilateralmente pela RAÍZEN “no transcurso do contrato” como sendo os fatos jurídicos tributários a serem considerados para efeito de lançamento dos créditos tributários em discussão.

135. Se mantido o entendimento da Autoridade Fiscal, estaria se admitido que uma das partes decidisse, de forma unilateral, qual o fato gerador do tributo e, conseqüentemente sua base de cálculo, com base nos seus meros registros contábeis, o que evidentemente afronta a materialidade dos tributos, especialmente ao quanto estabelecido pelo art. 43 do CTN.

137. Não foi este, porém, o procedimento observado pelo Agente Fiscal, o que evidencia a ilegalidade incorrida e conseqüente NULIDADE ABSOLUTA dos lançamentos fiscais, por insegurança da base de cálculo dos tributos em discussão.

Após análise dos argumentos supramencionados, não há que se falar em nulidade do auto de infração em função do lançamento ter considerado a necessidade de reconhecer os valores das receitas auferidas a título de bonificação pelo regime de competência levando em consideração as amortizações mensais das parcelas pagas.

Dessa forma, os valores das receitas auferidas pela fiscalizada relativos às bonificações antecipadas recebidas em virtude do Contrato de Antecipação foram reconhecidas pelo regime de competência e apropriadas no transcurso do período do contrato pela autoridade fiscal, tomando por base as amortizações mensais das parcelas pagas feitas pela Raízen no sentido de identificar a justa medida da receita supostamente omitida e proceder o lançamento de ofício apenas daquilo que o recorrente eventualmente deve, matéria esta que foi enfrentada no mérito da demanda, porém inapropriada a título de reconhecimento da nulidade pretendida.

Ademais, não se identifica qualquer hipótese de nulidade inserta no artigo 59 do Decreto 70235/72, porquanto o auto foi lavrado por autoridade competente e garantido o direito

do contraditório e da ampla defesa do contribuinte e não foi identificado qualquer prejuízo que minimamente ensejasse cerceamento ao seu direito de defesa.

**Nesses termos, rejeito a preliminar de nulidade.**

## CONCLUSÃO

Pelo exposto, conheço dos Recursos Voluntários da JMF – COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA, dos responsáveis solidários JOÃO ALBERTO FREIRE SOBRAL, MARCELO SANTOS SOBRAL, FÁBIO SANTOS SOBRAL e RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S/A para:

- (i) rejeitar a prejudicial de decadência e preliminar de nulidade, e, no mérito:
- (ii) dou-lhes provimento para cancelar o auto de infração por considerar legítimos os negócios jurídicos celebrados entre a Raízen e a JMF Comércio de Combustíveis, bem como por considerar que as bonificações antecipadas não são receitas, porquanto não acarretam um acréscimo de patrimônio, mas sim uma redução no custo de aquisição das mercadorias, portanto, devem ser afastados os efeitos do Auto de Infração lavrado;
- (iii) por consequência, afastar a responsabilidade JOÃO ALBERTO FREIRE SOBRAL, MARCELO SANTOS SOBRAL, FÁBIO SANTOS SOBRAL por ausência das hipóteses do art. 135, III do CTN, e RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S/A por ausência de interesse comum inserto no artigo 124, inciso I, do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Maurício Novaes Ferreira, redator designado

Inobstante a fundamentação exposta no voto condutor do julgado, o Colegiado, após os debates e por maioria de votos, houve por bem negar provimento ao recurso voluntário da pessoa jurídica atuada e dos coobrigados sócios administradores da mesma, cabendo-me a tarefa de apresentar as razões que embasaram a decisão.

Em brevíssima síntese, o caso em análise busca aferir a natureza das bonificações recebidas pela Recorrente de seus fornecedores, ou de um único fornecedor.

A atuada é pessoa jurídica que atua no comércio varejista de combustíveis e firmou, no período sob escrutínio, dois contratos com a Raízen (fornecedora). Os dois contratos, como assentado no acórdão de impugnação, estão umbilicalmente ligados.

O primeiro contrato, designado no Relatório Fiscal (RF, fls. 110 a 131) como contrato de Posto Revendedor nº 119881 previa o pagamento de bonificação à fiscalizada conforme seguintes condições estabelecidas no anexo I da avença:

SIC-EC Cliente: 0001023797 CEGR: V-V6-YA6-4175 Nº CONTRATO 119881 cs167125	
<b>CONTRATO DE POSTO REVENDEDOR</b>	
<b>ANEXO I – POSTO REVENDEDOR E VOLUME CONTRATADO</b>	
Código:	0001023797
Denominação Social:	JMF COMERCIO DE COMBUSTIVEIS LTDA
CNPJ:	04.524.416/0001-60
Endereço:	RDV BR 101 KM 173, SN - HUMILDES - FEIRA DE SANTANA - BA - CEP 44135-000
Volume contratado:	12.000.000 (doze milhões) de litros de GASOLINA
Volume contratado:	3.000.000 (três milhões) de litros de ETANOL
Volume contratado:	39.000.000 (trinta e nove milhões) de litros de DIESEL

#### 1. Prazo para aquisição dos Volumes Contratados

- 1.1. Independentemente do prazo estabelecido no item 1.2 do Contrato, considerar-se-á findo de pleno direito este instrumento quando o Revendedor, por antecipação, adquirir a totalidade dos Volumes Contratados.
- 1.2. Em contrapartida, caso o Revendedor não adquira a totalidade dos Volumes Contratados até o final do prazo estabelecido no item 1.2, o presente Contrato prorrogar-se-á automaticamente por um período equivalente à quinta parte do prazo do mencionado item 1.2.
  - 1.2.1. Considerar-se-á findo de pleno direito o presente Contrato se o Revendedor adquirir a totalidade dos Volumes Contratados antes de findo o prazo contratual prorrogado, conforme item 1.2 acima.
- 1.3. Caso o Revendedor não adquira, até o término da prorrogação prevista no item 1.2 a totalidade dos Volumes Contratados, responderá pelo cumprimento defeituoso do contrato, incorrendo nas penalidades previstas no item 9.6 do Contrato.

#### 2. Bônus

- 2.1. Desde que não haja qualquer infração aos dispositivos deste Contrato ou das normas legais em vigor, caso sejam adquiridas pelo Revendedor, cumulativamente, a totalidade dos Volumes Contratados listados na tabela deste Anexo nos prazos estabelecidos nos itens 1.1, 1.2 ou 1.2.1 acima, a **DISTRIBUIDORA** concederá ao Revendedor um bônus no valor de **R\$ 1.890.000,00 (um milhão, oitocentos e noventa mil reais)** a ser pago em até 60 (sessenta) dias da data em que se verificar o cumprimento da obrigação.
  - 2.1.1. O valor previsto acima será reajustado pela variação do IGP-M disponível no período entre a assinatura do Contrato e o pagamento da bonificação.
- 2.2. O Revendedor autoriza a **DISTRIBUIDORA** a compensar o valor do aludido bônus de todo e qualquer débito do Revendedor porventura existente na data do pagamento.

Indiscutível, portanto, que havia contrato entre a Raízen e a atuada prevendo o pagamento da bonificação, que foi efetivamente paga, conforme demonstrado no RF.

O segundo contrato, vinculado ao primeiro, era um contrato de mútuo, de valor idêntico ao da bonificação pactuada.

A autoridade fiscal reputou que este segundo contrato seria artificial e visava ocultar a natureza tributável dos valores recebidos pela pessoa jurídica autuada. O Colegiado, contudo, considerou-o válido como contrato autônomo entre as partes signatárias, e concluiu que sua natureza específica não tem o condão de alterar o pactuado no denominado contrato de Posto Revendedor, que estabeleceu o pagamento da bonificação, que foi efetivamente paga.

Esclarecida a existência dos dois contratos, a discussão voltou-se para a natureza da bonificação recebida pela Recorrente. Segundo o fisco, com a concordância da maioria do Colegiado, o valor constitui receita tributável. A pessoa jurídica autuada, por outro lado, reputa que a bonificação deveria ser considerada como redutora do custo dos combustíveis adquiridos.

O voto vencido fundamentou sua decisão pelo provimento do recurso voluntário ao considerar que a bonificação não constitui receita, esta considerada como ingresso definitivo no patrimônio de quem a recebe.

Afirmou que a bonificação é uma concessão que o distribuidor faz ao vendedor, visando sua fidelização e melhor condição de competitividade.

Sustentou que o recebimento de bonificações não está atrelado diretamente à atividade de venda do produto ao consumidor final, já que seu recebimento diz respeito à relação jurídica entre a distribuidora atacadista e a contribuinte revendedora.

Concluiu que as bonificações não decorrem da atividade de revenda do combustível no varejo, esta sim geradora de receitas, decorrente da relação existente entre a revendedora de combustível e o consumidor final.

Em função destes argumentos, arrematou o voto vencido que as bonificações ensejariam a redução do custo de aquisição em relação ao atingimento de metas, e, portanto, não seriam receitas.

Fundamentou sua conclusão com base na previsão contida nos artigos 289 e 301 do RIR/2018, bem como nos Pronunciamentos Técnicos CPC nºs 16, 30 e 47.

Afirmou que a Instrução Normativa SRF Nº 51 DE 03/11/1978 considerou que as bonificações equivalem a descontos incondicionais e, como tais, não constituem receita tributável.

Sustentou que a necessidade de notas fiscais discriminando os descontos incondicionais teria sido afastada pelo Superior Tribunal de Justiça, que decidira que o preenchimento incorreto ou lacunoso daqueles documentos não obstaría o reconhecimento dos referidos descontos.

Arrematou que considerar o recebimento de bonificações como auferimento de receita contrapõe as normas internacionais de contabilidade, que orientariam considerá-las como redução do custo dos produtos vendidos.

Como reforço de argumento, apresentou no Acórdão nº 9303-013.338 que concluiu no mesmo sentido, ou seja, que as “bonificações e descontos” são redutores do custo e não receita tributável.

Com todas as vênias, o voto vencido não apreciou adequadamente os fatos apurados pela autoridade fiscal, bem como valeu-se de fundamentação inadequada ao caso em análise.

É incontroverso nos autos que a Recorrente auferiu vantagem pecuniária denominada no contrato de posto revendedor como “bonificação”.

Tem razão o voto vencido quando considera que as bonificações não decorrerem diretamente de vendas efetuadas ao consumidor final. Ocorre, contudo, que a incidência dos impostos e contribuições exigidos nos lançamentos ora em julgamento não se dá, exclusivamente, sobre a receita de vendas.

Como bem fundamentou a autoridade fiscal, desde o Decreto-Lei nº 1.598/1977, o lucro operacional compreendia o resultado das atividades, principais ou acessórias, da pessoa jurídica:

Art 11 - Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.

Mais, a mesma norma estatui que a receita bruta é mais do que a mera receita de vendas ou de prestação de serviços:

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência).

É indubitoso que as bonificações recebidas (em dinheiro, no caso dos autos) decorrem da atividade da empresa e constituem um ganho decorrente do alcance de metas estabelecidas pelo fornecedor:

## 2. Bônus

2.1. Desde que não haja qualquer infração aos dispositivos deste Contrato ou das normas legais em vigor, caso sejam adquiridas pelo Revendedor, cumulativamente, a totalidade dos Volumes Contratados listados na tabela deste Anexo nos prazos estabelecidos nos itens 1.1, 1.2 ou 1.2.1 acima, a **DISTRIBUIDORA** concederá ao Revendedor um bônus no valor de **R\$ 1.890.000,00 (um milhão, oitocentos e noventa mil reais)** a ser pago em até 60 (sessenta) dias da data em que se verificar o cumprimento da obrigação.

Deste modo, ao contrário do afirmado no voto vencido, nada há que sustente a tese esgrimida pela defesa que trata-se de parcela redutora do custo. Note-se, de passagem, que a Contribuinte sequer demonstrou que o valor recebido foi efetivamente contabilizado como redutor de custo no período sob exame, o que faz crer que a argumentação é meramente retórica, à mingua de outros argumentos capazes de macular a exigência dos autos.

Ademais, a IN nº 51/78, que regulamentou o Decreto-Lei nº 1.598/1977, não faz qualquer menção à bonificação ou sua equiparação ao desconto incondicional. O voto vencido assim abordou a questão (destaques acrescidos):

Nessa mesma linha **a Instrução Normativa SRF Nº 51 DE 03/11/1978 também chegou a classificar as bonificações como Descontos Incondicionais**, porém alinhando a necessidade de identificar a exata medida do valor nas notas fiscais emitidas, nos seguintes termos:

4. A receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta de vendas e serviços, diminuída:

(...)

b) dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente; e

4.2. Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

A vinculação entre descontos incondicionais e bonificações não existe no texto do ato normativo. A conclusão do voto vencido correlacionando os dois institutos não encontra amparo na norma jurídica apontada.

Ademais, a mera leitura dos enunciados acima é mais do que suficiente para se concluir que nada há no caso em análise que contemple os requisitos acima transcritos para a caracterização de eventual desconto incondicional.

Nem se fale que a decisão proferida no Agravo em Recurso Especial 556050 RS ampara a pretensão da Recorrente. Veja-se o seguinte excerto da decisão (com destaques ora acrescidos):

Relativamente ao requisito de constar o desconto concedido expressamente na nota fiscal, tenho que a questão restou superada quando do julgamento da apelação anterior, na qual se anulou a sentença para **possibilitar a apresentação de outras provas para demonstrar a concessão dos descontos incondicionais, tais como duplicatas, boletos bancários, etc., nas quais se pudesse aferir os valores efetivamente cobrado nas operações de compra e venda.**

Com efeito, o preenchimento incorreto ou lacunoso das notas fiscais não obsta o reconhecimento dos descontos em questão, bastando a comprovação de que estão vinculados a uma operação onerosa. Nesse sentido leciona Roque Antônio

Carraza (CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 8ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.110) em caso análogo:

Podem, portanto, as empresas recuperar os créditos de ICMS correspondentes ao valor das mercadorias bonificadas **ainda que a vantagem dada aos adquirentes tenha sido documentada em notas fiscais em separado.**

A leitura da passagem transcrita é suficiente para concluir que, na ausência da nota fiscal discriminando o desconto incondicional concedido, o fato deve ser provado por outros meios suficientes para demonstrar sua ocorrência. No caso dos autos, nada disso foi juntado ao processo.

Os julgados nºs 3402-010.764, de 26/07/2023 e 3201-011.279, de 26/10/2023, ambos unânimes, corroboram a conclusão a que chegou o Colegiado. As decisões restaram assim ementadas (destaques acrescidos):

Acórdão 3402-010.764

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

BONIFICAÇÃO POR DESEMPENHO DE VENDAS. CONCEITUAÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁVEIS PARA INCIDÊNCIA DA COFINS. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Bonificações pagas em cumprimento a condições suspensivas relacionadas a desempenho de vendas compõem a base de cálculo da COFINS, por terem a natureza de receitas brutas na prestação de serviços, entre concessionárias e fabricantes de veículos, independente da forma de cálculo e dos valores que originaram estas bonificações.

[...]

Acórdão 3201-011.279

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

COFINS. DESCONTOS CONDICIONAIS RECEBIDOS. REDUÇÃO DO PASSIVO SEM CONTRAPARTIDA NO ATIVO. REGIME NÃO CUMULATIVO.

A base de cálculo da Cofins inclui os descontos condicionais recebidos de fornecedores ainda que não informados nas notas fiscais, por implicarem em redução do passivo, sem contrapartida no ativo.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS COMERCIAIS CONDICIONADOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

Os descontos obtidos pelo contribuinte junto aos fornecedores integram a base de cálculo da Cofins não cumulativa; **os valores recebidos dos fornecedores,**

**independentemente do tipo de condição, compõem o conceito de receita na sistemática não-cumulativa das contribuições.**

Por estes fundamentos, decidiu o Colegiado por negar provimento ao mérito do recurso voluntário, por considerar que as bonificações recebidas são receitas tributáveis, nos termos da autuação fiscal.

A Turma Julgadora também decidiu pela manutenção da qualificadora da multa de ofício. Para tanto, conforme evidenciado no Relatório Fiscal, restou demonstrado que a pessoa jurídica autuada se negou a apresentar o contrato de Posto Revendedor e afirmou, de maneira enganosa, que apenas sucedera o Posto Imperador Ltda, este sim recebedor da bonificação.

Eis os termos constantes do Relatório Fiscal:

Em Relação ao “Contrato de Posto Revendedor” celebrado com a Raízen Combustíveis S/A em 31/03/2016, “A Intimada esclarece, por oportuno, que o contrato celebrado com a Raízen Combustíveis S/A, (Doc. 4.1) se trata de contrato de mútuo (empréstimo), possuindo data de vencimento em 31/03/2022, conforme previsto na Cláusula Primeira do Termo Aditivo do referido contrato (Doc. 4.2,)”, nessas palavras.

No que diz respeito ao “Contrato de Posto Revendedor” apresentado, cedido para si pela empresa Posto Imperador LTDA, CNPJ nº 09.098.213/0001-72, a fiscalizada colocou que “Nesse ponto, como se pode depreender da análise dos documentos que seguem anexos (Doc. 5.1 ao Doc. 5.5), os contratos solicitados decorrem, em verdade, de um “Termo de Cessão de Direitos e Obrigações” (Doc. 5.1), em que são partes o Posto Imperador S/A (Cedente), a Intimada (Cessionária) e a Raízen Combustíveis S/A (Cedido), por meio do qual ocorreu apenas a cessão de direitos de operação, ou seja, a Intimada assumiu as obrigações relacionadas à atividade operacional do Posto Imperador.

Registre-se que o contrato objeto de cessão foi o “Contrato de Posto Revendedor” (Doc. 5.2) e seus aditivos (Doc. 5.3, Doc. 5.4 e Doc. 5.5), os quais, por sua vez, tem como objetos: a) a licença de uso da marca e manifestação visual; b) compra e revenda exclusiva de produtos combustíveis; e c) o estabelecimento de regras básicas de operação do Posto Revendedor. Assim, a Intimada esclarece que desconhece acerca da existência de quaisquer Contratos de Bonificação eventualmente celebrados entre o Posto Imperador (Cedente) e a Raízen (Cedido), não tendo ocorrido, em favor da Intimada, a cessão ou subrogação de direitos ou deveres frutos de eventuais Contratos de Bonificação, e, por via de consequência, não houve o recebimento de qualquer valor pela Intimada, a título de bonificação, decorrente dos referidos contratos (Doc. 5.1 ao Doc. 5.5).”

Diante da afirmação de inexistência de contrato de posto revendedor entre a autuada e a Raízen, a fiscalização intimou esta última, que apresentou o contrato de fls. 353 a 376. Trata-se, ao contrário do que afirmado pela então fiscalizada, de contrato de posto revendedor celebrado entre ela e a Raízen em março de 2016.

Restou comprovado, portanto, que a fiscalizada pretendeu ocultar da autoridade fiscal o contrato celebrado com a Raízen, que previa o pagamento da bonificação, e limitou-se a apresentar o contrato de mútuo, que não ensejaria, no seu entendimento, tributação dos valores recebidos.

O Relatório Fiscal, para justificar a qualificação da multa, apresentou, dentre outros, o seguinte argumento:

Os fatos descritos neste Relatório Fiscal evidenciam que a fiscalizada aproveitou-se de um modelo contratual para ocultar da Administração Tributária Federal a ocorrência de fatos geradores de tributos federais.

Em razão da ocultação, por parte da pessoa jurídica fiscalizada, do contrato de posto revendedor, entendeu o Colegiado que restou comprovada a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, combinado com o art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Entretanto, com o advento da Lei nº 14.689/2023, o percentual máximo da multa qualificada, exceção feita à hipótese do art. 44, § 1º, inciso VII da Lei nº 9.430/1996, será de 100%.

Deste modo, com base no previsto no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, há de se reduzir a multa de ofício para 100% dos valores constituídos de ofício.

Finalmente, a Turma Julgadora decidiu por manter a responsabilidade solidária atribuída aos sócios administradores da atuada, Srs. João Alberto Freire Sobral; Marcelo Santos Sobral; e Fábio Santos Sobral, fundamentadas no art. 135, inciso III do CTN.

A decisão foi alicerçada no fato de que a empresa, por seus administradores, celebrou contrato de posto revendedor com a Raízen e, deliberadamente, ocultou do fisco a dita avença, de modo a fazer transparecer que tratava-se de mero mútuo celebrado entre a atuada e sua fornecedora.

O ato de deliberadamente ocultar da autoridade fiscal o contrato é manifesta prática de infração à Lei, de modo que as responsabilidades solidárias atribuídas aos sócios administradores da atuada foi mantida.

Estes os fundamentos que levaram o Colegiado a divergir do ilustre Conselheiro relator e negar provimento aos recursos voluntários da atuada e dos corresponsáveis Srs. João Alberto Freire Sobral; Marcelo Santos Sobral; e Fábio Santos Sobral.

*Assinado Digitalmente*

**Maurício Novaes Ferreira**