



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.723638/2017-57
ACÓRDÃO	3101-004.074 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	DUROLINE INDUSTRIA E COMERCIO DE MATERIAIS DE FRICCAO LTDA. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

IPI. INCIDÊNCIA. SAÍDAS DE PRODUTOS. BONIFICAÇÕES DESVINCULADAS DE VENDAS. DESCONTOS INCONDICIONAIS.

Os descontos incondicionais, cuja inclusão na base de cálculo do IPI foi afastada pelo STF no RE n.º 567.935, são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

IPI. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. TEMA 844 STF.

“O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero.”

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso do recurso de ofício em virtude de o valor exonerado ser menor que o valor de alçada. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão 09-67.705, proferido pela C. 3ª Turma da DRJ/JFA, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada contra Auto de Infração de IPI, no que se refere o período de apuração de 01/04/2010 a 31/12/2013. Houve a imposição de multa de ofício qualificada.

Ainda, para melhor entender o contexto da origem, por bem relatar e resumir os fatos, transcrevo parte do relatório do acórdão da DRJ:

“Entre abril de 2010 e dezembro de 2013, o contribuinte retificou todas as DCTFs, reduzindo os valores de IPI devido para suposto aproveitamento de créditos extemporâneos relacionados a insumos isentos, não-tributáveis e tributados à alíquota zero. A tese de utilização desse tipo de insumo já está superada há um bom tempo no STF, inclusive com decisões em Repercussão Geral (RE 590809, Tema 136 e RE 398365, Tema 844). Segundo afirmou o advogado da empresa, ele tinha convicção no direito sobre esses créditos e que o STF já tinha mudado de posição outras vezes sobre o assunto. Embora também afirmasse que a empresa não possuía ação judicial, localizou-se o Mandado de Segurança - MS nº 2004.71.07.007629-5/RS que tratava do aproveitamento de créditos relativos à aquisição de matérias-primas e insumos isentos, à alíquota zero e não-tributados (Documento 009).

No MS, em 14/12/2005, a empresa obteve provimento judicial para creditamento em relação a insumos isentos ou sujeitos à alíquota zero. Contudo, com ressalva de que o aproveitamento desses créditos só poderia ser efetuado após o trânsito em julgado, em atendimento ao art. 170-A do CTN. Em 12/07/2016, em juízo de retratação, o TRF 4ª Região alterou a decisão anterior, excluindo também o direito de creditamento sobre os insumos à alíquota zero. Portanto, restou apenas o direito ao aproveitamento de créditos de insumos isentos, após o trânsito em julgado.

Em 11/10/2017, a ação transitou em julgado no STJ. No andamento processual do STJ, consta a remessa eletrônica ao STF, seguida de informação de baixa definitiva. No sítio da Justiça Federal do RS está na situação SUSP/SOBR-Ag.Inst.Sup.A.Dig. Esclareça-se, ainda, que o contribuinte não possuía insumos isentos dos quais pudesse obter créditos.

Em virtude da utilização dos ditos insumos desonerados, foram verificadas outras DCTFs do mesmo contribuinte e constatou-se que já vinha adotando o mesmo

procedimento há mais tempo. O valor médio mensal de redução nesse período foi de R\$103.703,70, totalizando a redução de R\$4.666.666,41.

As retificações foram efetuadas, em média, 1.454 dias após a entrega da DCTF original. A primeira retificação foi efetuada em 20/03/2015 (1.740 dias da entrega da declaração original - equivalente a 58 meses), e a última efetuada em 19/06/2017 (1.225 dias da entrega da DCTF original). Não houve retificação para aproveitamento de tais créditos nos períodos mais recentes (a partir de janeiro/2014).

Ao mesmo tempo em que retificava as DCTFs, reduzindo o valor do IPI devido, o contribuinte, aproveitando-se de que parte do pagamento anteriormente efetuado ficava “disponível para utilização” nos sistemas da RFB, imediatamente apresentava PERDCOMP para utilizar o crédito gerado na compensação de outros tributos devidos. Valia-se da agilidade do sistema eletrônico da RFB que, encontrando pagamento “disponível”, inicialmente deferia o processamento da DCOMP.

Trata-se de artifício simples e direto, para fabricar créditos. A alegação da existência desses créditos é unicamente para disfarçar a real operação que está sendo aqui efetuada: a retificação das DCTFs com valor de IPI devido a menor para gerar créditos e utilizá-los em compensações para não precisar efetuar o recolhimento integral dos tributos mais recentes.

No meio tributário atualmente se encontra bem consolidado o entendimento de que não é possível a utilização de créditos relativos a utilização de insumos isentos, tributados à alíquota zero e não-tributados na apuração do IPI. Há dez anos a jurisprudência é nesse sentido, e desde 2008 há decisões do STF em sede de repercussão geral de que não é possível a utilização desses créditos. No STF, esse tema tem como paradigmas o RE 353.657/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, e o RE 370.682/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão. Esse assunto foi objeto de discussão em ação de Repercussão Geral, inicialmente no Tema 136, cujo paradigma é o RE-RG 590.809, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 13/03/2009, e mais recentemente e de forma específica, no Tema 844 – RE 398.365 RG/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes. Portanto, difícil crer que, ainda hoje, alguém ainda acredite ser possível a utilização desse tipo de crédito.

Qual o motivo do contribuinte ter adotado o procedimento de utilizar esse crédito somente em competências mais antigas? E não estar se creditando nos débitos que está declarando atualmente?

A resposta só pode ser uma: se beneficiar da regra do prazo decadencial, ou seja, do direito de a fiscalização efetuar o lançamento de ofício dos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Como na atitude do contribuinte constatamos fraude em relação às retificações de DCTF, o lançamento referente ao aproveitamento do crédito de insumos foi efetuado com multa de ofício agravada, nos termos do § 1º, inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

Tendo em vista que, no presente caso, o tributo estava devidamente declarado e pago, e que somente após a retificação das DCTFs é que o lançamento de ofício poderia ser realizado pela Fazenda Pública, o termo inicial para fins de contagem do prazo decadencial desse caso é o primeiro dia do exercício seguinte à entrega da DCTF que reduziu o valor. Afasta-se a aplicação do art. 150, §4º do CTN e lança-se o IPI conforme dispõe o art. 173, I, do CTN.

Dessa forma, considerando que a empresa retificou as DCTFs dos períodos de apuração 2010 a 2013 somente a partir de 2015, pode ser efetuado o lançamento de ofício de todo o período.

Já em relação às demais diferenças entre o valor escriturado de IPI e o valor declarado em DCTF, o que inclui o creditamento de operações de bonificação, consideramos o prazo decadencial normal para os tributos sujeitos à lançamento por homologação, previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Portanto, quanto às demais diferenças, o lançamento de ofício considerará apenas os últimos 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador.

Inicialmente, apurou-se a diferença entre o valor escriturado obtido nos Livros de IPI de 2010 e 2011 (Documento 008) e EFD IPI de 2012 e 2013 (Documento 012), com o valor declarado na última DCTF entregue (Documento 010).

Após isso, separamos a diferença relativa ao aproveitamento de insumos isentos, não-tributados e à alíquota zero, para a qual o lançamento foi efetuado com multa de ofício agravada para 150% (art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96), das demais diferenças, para as quais será efetuado lançamento de multa de ofício de 75% (art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96)."

Cientificada do lançamento fiscal, a Recorrente apresentou sua Impugnação, julgada conforme acórdão assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

1) CREDITAMENTO DE IPI-BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS

No atual contexto legal, qual seja:

a) a decretação pelo STF da inconstitucionalidade formal do § 2º do art. 14 da Lei nº 4.502, de 1964, com a redação dada pelo artigo 15 da Lei nº 7.798, de 1989, no tocante à regra de inclusão, na base de cálculo do Imposto sobre Produtos

Industrializados - IPI, dos valores atinentes aos descontos incondicionais concedidos quando das operações de saída de produtos, e

b) tendo em vista o entendimento da RFB de que a bonificação em mercadoria, nos termos da IN SRF nº 51, de 1978, pode ser considerada desconto incondicional, desde que constem da nota fiscal e não dependam de evento posterior à emissão do documento, hipótese em que se configura redução do custo de aquisição das mercadorias, pode o contribuinte, que tenha destacado o imposto devido acrescentando-lhe o valor das saídas em bonificação, creditar-se desse valor acrescido.

Entretanto, se as notas fiscais sobre as quais o contribuinte alega créditos foram emitidas separadamente das notas fiscais de saída dos produtos industrializados e sem vinculação com determinada venda, não se toma tais saídas por bonificação em mercadoria, tampouco como razão para o reconhecimento da legitimidade desses valores creditados.

2) CREDITAMENTO DE IPI-INSUMOS DESONERADOS

Não pode o contribuinte, sem o respaldo legal, jurisprudencial ou judicial, creditar-se de valores decorrentes de ingressos de insumos (MP, PI e ME) desonerados (não-tributado ou tributado à alíquota zero) em seu estabelecimento industrial. Aquele que toma a iniciativa de, com base em créditos ilegítimos, indevidamente retificar a DCTF e, ato contínuo, requerer a compensação, mediante transmissão de DCOMP, para utilizar-se de fictícios pagamentos a maior de IPI, com fulcro créditos forjados em redução de confissão de dívida, sujeita-se ao lançamento de ofício e a cobrança da devida multa proporcional.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2011

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO.

Em havendo o pagamento, não há propósito em se deslocar o prazo decadencial de lançamento além dos cinco anos. Certamente a consideração do termo inicial desloca-se para o referido no art. 173, inc. I, do CTN, tendo em vista a constatação do dolo. Nesse sentido, tem sido firmada a jurisprudência administrativa e judicial e também expresso a doutrina.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

JUROS DE MORA TAXA SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

O crédito tributário abrange a multa de ofício, de forma que, não efetuado o seu pagamento no prazo legal, incide sobre ela os juros de mora, nos termos do art. 161, do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

PERÍCIA. DILIGÊNCIA.

Em sendo os elementos contidos nos autos suficientes para o deslinde da questão, é prescindível a realização de perícia ou diligência.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Como se verifica do referido acórdão, a DRJ, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Impugnação e, por maioria de votos, reduziu a multa de ofício de 150% para 75%. Foram, assim, aplicadas algumas modificações em relação ao auto de infração, concluindo-se, ainda, pelo seguinte:

- i. Considerar decaídos os períodos de apuração lançados relativamente aos anos-calendário de 2010 e 2011;
- ii. Não acatar os créditos relativos aos insumos desonerados e os relativos às bonificações em mercadorias;
- iii. Manter o imposto lançado de ofício no montante de R\$ 2.761.586,03, a multa de ofício no montante de R\$ 2.071.189,53 e os respectivos juros de mora, conforme demonstrativo ao fim do voto; e
- iv. Eximir o contribuinte do imposto no montante de R\$1.862.776,79; da multa de ofício no montante de R\$4.719.888,66 e dos respectivos juros de mora.

Devidamente intimado e inconformado do acórdão da DRJ, a Recorrente interpôs seu Recurso Voluntário, aviando suas alegações, conforme o seguinte:

- i. Direito ao Crédito ao IPI Bonificação – Desconto Incondicional;
- ii. Direito ao crédito aos insumos desonerados (adquiridos com isenção, alíquota zero e não tributado) como necessidade de manutenção da não-cumulatividade;
- iii. Direito ao aproveitamento do crédito em face da autoexecutoriedade do Mandado de Segurança; e
- iv. Direito ao aproveitamento do pagamento indevido.

Ante o valor exonerado, houve a interposição de Recurso de Ofício.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Laura Baptista Borges**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual merece ser conhecido.

Já o Recurso de Ofício, não merece conhecimento, ante o valor exonerado pelo acórdão da DRJ, conforme se verá a seguir.

1 – DO RECURSO DE OFÍCIO.

O acórdão da DRJ exonerou crédito tributário inferior ao limite de alçada de R\$ 15.000.000,00, estabelecido por meio da Portaria MF n.º 02/2023.

Veja-se o que restou consignado na Conclusão do acórdão da DRJ:

“e) eximir o contribuinte do imposto no montante de R\$1.862.776,79; da multa de ofício no montante de R\$4.719.888,66 e dos respectivos juros de mora.”

A Súmula CARF n.º 103, assim dispõe:

“Súmula CARF nº 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.”

Destarte, voto pelo não conhecimento do Recurso de Ofício.

2 – DO RECURSO VOLUNTÁRIO.**2.1 – DO CRÉDITO APROPRIADO EM VIRTUDE DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS: BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS.**

Conforme se verifica dos autos, a DRJ entendeu que a Recorrente não teria direito aos créditos de IPI decorrentes de desconto incondicional, proporcionado por meio de bonificações de produtos, por entender que a bonificação não poderia estar em nota fiscal diversa da nota fiscal de saída do produto do estabelecimento industrial.

Vejamos:

“A bonificação em mercadoria, segundo o entendimento da RFB, expresso no item 4.2 da IN SRF nº 51, de 1978, e no Parecer CST/SIPR nº 1386, de 1982, e em várias soluções de consulta, tudo em conformidade com os arts. 1º e 3º da Lei nº 10.637, de 2002, deve receber o seguinte tratamento: “As bonificações recebidas de

fornecedores em forma de mercadorias podem representar descontos incondicionais, desde que constem da nota fiscal e não dependam de evento posterior à emissão do documento, hipótese em que se configura redução do custo de aquisição das mercadorias."

Para os descontos incondicionais, a legislação do IPI, mais precisamente o art. 14, § 2º, da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, com a redação dada pelo art. 15 da Lei nº 7.798, de 10/07/1989, determina que:

Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável: (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)

I - quanto aos produtos de procedência estrangeira, para o cálculo efetuado na ocasião do despacho; a) o preço da arrematação, no caso de produto vendido em leilão; b) o valor que servir de base, ou que serviria se o produto tributado fosse para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido de valor deste e dos ágios e sobretaxas cambiais pagos pelo importador;

II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)

§ 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)

§ 2º. Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)

Dada a legislação, tem sido o entendimento da RFB que os descontos incondicionais não podem ser abatidos da base de cálculo do IPI.

No entanto, com o julgamento do Processo Paradigma da Repercussão Geral, RE nº 567.935 (Leading Case), foi publicado o respectivo acórdão em 04/11/2014, em cuja ementa se lê:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – VALORES DE DESCONTOS INCONDICIONAIS – BASE DE CÁLCULO – INCLUSÃO – ARTIGO 15 DA LEI Nº 7.798/89 – INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL – LEI COMPLEMENTAR – EXIGIBILIDADE. Viola o artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta Federal norma ordinária segundo a qual não de ser incluídos, na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, os valores relativos a descontos incondicionais concedidos quando das operações de saída de

produtos, prevalecendo o disposto na alínea “a” do inciso II do artigo 47 do Código Tributário Nacional.

Entendeu o STF que a alteração promovida no art. 14 da Lei nº 4.502, de 1964, por intermédio da Lei nº 7.798, de 1989, foi indevida, visto ser esta uma lei ordinária. Alguns excertos do voto dão a dimensão e a razão da decisão proferida:

(...)

A vinculação da Receita Federal ao julgado acima foi estabelecida pela Nota PGFN/CRJ nº 492/2015, conforme dispõe o art. 59 do Decreto nº 7.574, de 2011:

Art. 59. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (Decreto no 70.235, de 1972, art. 26-A, com a redação dada pela Lei no 11.941, de 2009, art. 25).

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo (Decreto no 70.235, de 1972, art. 26-A, § 6º, incluído pela Lei no 11.941, de 2009, art. 25):

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de junho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar no 73, de 1993.

No atual contexto legal, diante da decretação pelo STF da inconstitucionalidade formal do § 2º do art. 14 da Lei nº 4.502, de 1964, com a redação dada pelo artigo 15 da Lei nº 7.798, de 1989, no tocante à regra de inclusão, na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, dos valores atinentes aos descontos incondicionais concedidos quando das operações de saída de produtos e, ainda, tendo em vista o entendimento da RFB de que a bonificação em mercadoria, nos termos da IN nº 51, de 1978, pode ser considerada desconto incondicional, em princípio, assistiria razão ao autuado.

Pois bem. De acordo com a relação de notas fiscais que geraram o creditamento do IPI (fls. 82/86), algumas foram consultadas no Portal de Notas Fiscais,

resultando desta pesquisa que foram emitidas com o CFOP 6.910, Remessa em bonificação, doação ou brinde. Entretanto, nas bonificações as respectivas notas são distintas das notas de venda e não há nelas vinculação à determinada venda, ou seja, notas fiscal de saída de produtos do estabelecimento industrial.

De acordo com a IN SRF nº 51, de 03/11/1978, que disciplina procedimentos de apuração da receita de vendas e serviços, para tributação das pessoas jurídicas, item 4.2: "Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, 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 caso concreto, tal como foram emitidas as notas fiscais, há contrariedade ao disposto na IN SRF nº 51, de 1978, pois que no ato normativo, principalmente, se deve deduzir a certeza ou não do direito do contribuinte sobre os créditos decorrentes das bonificações em mercadorias. Não estando configuradas as condições exigidas pela legislação para tal fim, ou seja, as notas com o CFOP 6910 foram emitidas em separado e sem vinculação a quaisquer outras notas de saída de produtos do estabelecimento industrial, e não havendo como comprovar a condição de creditamento, há de se negar os créditos, a título de bonificações, alegados pelo contribuinte.

Imperioso destacar que houve erro no mês de novembro de 2013, relativamente à apuração do débito. Nos R\$163.066,48 estão incluídas tanto a glosa de créditos por descontos incondicionais quanto as relativas aos insumos desonerados. Analisando os autos, há de se concluir que apenas a quantia de R\$2.246,32 deveria ser considerada como resultante de contabilização de créditos decorrentes de descontos incondicionais. Esse acerto, independentemente da providência a ser decidida nesse voto, deve ser considerado."

Por sua vez, alega a Recorrente que o IPI não pode incidir sobre descontos incondicionais. Confira-se suas argumentações no Recurso Voluntário:

"A discussão foi amplamente debatida perante o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que então reconheceu a inconstitucionalidade do § 2º, do artigo 14, da Lei 4.502/64, com redação dada pelo artigo 15, da lei nº. 7.798/89.

Nesta ordem de ideias, conforme salientado no corpo da impugnação o Plenário do STF, sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio, julgou Repercussão Geral da matéria constitucional ora debatida, Tema 084, e reconheceu o direito de descontar da base de cálculo do IPI o valor dos descontos incondicionais, tais como as bonificações, dados pelas empresas contribuintes aos seus clientes.

Portanto, tendo em vista que a bonificação possui natureza de abatimento dado sob a forma física de produto, ou seja, é incondicional à própria operação de saída do estabelecimento industrial, o valor das mercadorias bonificadas deve ser excluído da

base de cálculo do IPI, já que esta deve corresponder ao valor da operação, que tem por objeto apenas as mercadorias vendidas.

O desconto incondicional, como o próprio nome sugere, é aquele concedido independente de qualquer condição, não é preciso que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para que faça jus ao benefício.

Também chamado de desconto comercial, bastante utilizado pelas empresas em busca de maior competitividade, de ampliação e manutenção da carteira de clientes, que obtém como vantagem o recebimento de alguma(s) unidade(s) do produto como bônus. É também uma usual estratégia de venda, quando o desconto é oferecido em contrapartida a uma compra de maior volume do produto.

O desconto incondicional pode se caracterizar como brinde, desconto, premiação, mas no caso em apreço destaca-se a "bonificação de mercadorias", na qual a empresa fatura o seu produto ou mercadoria pelo preço normal, mas distribui gratuitamente algumas unidades adicionais ao adquirente.

Em outras palavras, configura bonificação a mercadoria distribuída com unidades excedentes por faculdade da empresa, que emitirá fatura contra o adquirente pelo preço normal das unidades efetivamente vendidas, fazendo constar a mercadoria remetida em bonificação.

Em conclusão, as operações de vendas em bonificação desenvolvidas pela ora Recorrente, devem ser entendidas como instrumento legal fortalecedor dos seus laços comerciais junto ao mercado, e que representam sob o ângulo doutrinário e jurisprudencial, descontos incondicionais, imune a hipótese de incidência do IPI."

Entendo que é incontroverso que, tal como já decidido pelo Supremo Tribunal Federal, que o IPI não incide sobre as saídas em bonificação dadas como forma de desconto incondicional.

Destaco que o próprio acórdão recorrido assim entendeu:

"No atual contexto legal, diante da decretação pelo STF da inconstitucionalidade formal do § 2º do art. 14 da Lei nº 4.502, de 1964, com a redação dada pelo artigo 15 da Lei nº 7.798, de 1989, no tocante à regra de inclusão, na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, dos valores atinentes aos descontos incondicionais concedidos quando das operações de saída de produtos e, ainda, tendo em vista o entendimento da RFB de que a bonificação em mercadoria, nos termos da IN nº 51, de 1978, pode ser considerada desconto incondicional, em princípio, assistiria razão ao autuado."

Ocorre que o motivo pelo qual a DRJ não acolheu os argumentos da Recorrente foi que restou verificado que "nas bonificações as respectivas notas são distintas das notas de venda

e não há nelas vinculação à determinada venda, ou seja, notas fiscal de saída de produtos do estabelecimento industrial”.

Assim, o que se tem, é que não há nos autos comprovação de que as notas fiscais de saída dos produtos do estabelecimento industrial como remessa em bonificação tinham vinculação com vendas já realizadas, na medida em que foram feitas em notas fiscais distintas da venda e sem qualquer vinculação entre elas.

Neste contexto, importante repisar que a IN SRF n.º 51/1978, que disciplina procedimentos de apuração da receita de vendas e serviços para tributação das pessoas jurídicas, determina, no seu item 4.2, que *“Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, **quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos**”.*

Para ser considerada como desconto incondicional, a nota fiscal de bonificação na deveria estar vinculada a alguma venda mercantil efetivamente realizada pela Recorrente.

Este, inclusive, é o reiterado posicionamento do CARF. Veja-se:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/04/2005 a 31/07/2009

IPI. INCIDÊNCIA. SAÍDAS DE PRODUTOS. BONIFICAÇÕES DESVINCULADAS DE VENDAS. DESCONTOS INCONDICIONAIS.

*Nos termos do art. 2º, II e §2º e do art. 16 da Lei nº 4.502/64, o IPI é devido na saída do estabelecimento produtor, independentemente da onerosidade da operação. **Os descontos incondicionais, cuja inclusão na base de cálculo do IPI foi afastada pelo STF no RE nº 567.935, são parcelas redutoras do preço de vendas, 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 caso, como não foi comprovado pela recorrente, como elemento extintivo ou modificativo da decisão recorrida, que a bonificação na saída dos produtos estaria vinculada a alguma venda mercantil efetivamente realizada pela contribuinte não está configurado o desconto incondicional.”

(Acórdão 3402-011.673 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA)

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 21/12/2003 a 10/12/2004

(...)

IPI. INCIDÊNCIA. SAÍDAS DE PRODUTOS. BONIFICAÇÕES DESVINCULADAS DE VENDAS. DESCONTOS INCONDICIONAIS.

Nos termos do art. 2º, II e §2º e do art. 16 da Lei nº 4.502/64, o IPI é devido na saída do estabelecimento produtor, independentemente da onerosidade da operação.

Os descontos incondicionais, cuja inclusão na base de cálculo do IPI foi afastada pelo STF no RE nº 567.935, são parcelas redutoras do preço de vendas, 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 caso, como não foi comprovado pela recorrente, como elemento extintivo ou modificativo da decisão recorrida, que a bonificação na saída dos produtos estaria vinculada a alguma venda mercantil efetivamente realizada pela contribuinte não está configurado o desconto incondicional.

Recurso Voluntário negado”

(Acórdão nº 3402-004.890 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Note-se que a Recorrente não demonstra ou traz qualquer elemento em seu Recurso Voluntário que vincule as notas fiscais em bonificação com vendas realizadas de forma a restar devidamente caracterizada que as saídas em questão seriam, de fato, referentes a descontos incondicionais.

Não há como ser acolhida, portanto, a tese da Recorrente.

2.2 – DO CRÉDITO AOS INSUMOS DESONERADOS (ADQUIRIDOS COM ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO E NÃO TRIBUTADO).

Alega a Recorrente que teria direito ao creditamento referente aos insumos desonerados, adquiridos com isenção, alíquota zero e não tributados. Como fundamentação do seu direito, alega que o IPI é imposto não cumulativo.

Aduz ainda que, quando da lavratura do Auto de Infração, do julgamento da Impugnação e da interposição do Recurso Voluntário, a decisão do E. Supremo Tribunal Federal nos autos do RE n.º 398.365, apesar de desfavorável aos contribuintes, não estaria transitada em julgado, em razão da oposição de embargos de declaração.

Entendo que a matéria aqui é de simples análise.

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar o Tema 844, fixou a seguinte tese:

“O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero.”

A referida Tese foi fixada quando do julgamento do RE n.º 398.365, de Relatoria do Ilmo. Ministro Gilmar Mendes, com trânsito em julgado em 10.09.2021, conforme seguinte ementa de acórdão:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Tributário. Aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 3. Creditamento de IPI. Impossibilidade. 4. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art. 153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência.”

Ante o exposto, impõe-se o cumprimento do Tema 844 do STF no presente caso, observando, ainda, o que determina o artigo 98, do Regimento Interno do CARF (Portaria MF n.º 1.634/2023):

“Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.”

Não há, portanto, como prover a tese da Recorrente.

2.3 – DO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO FACE A AUTOEXECUTORIEDADE DO MANDADO DE SEGURANÇA. DO APROVEITAMENTO DO PAGAMENTO INDEVIDO.

Alega a Recorrente que teria direito ao creditamento referente aos insumos adquiridos com isenção, na medida em que teria em seu favor decisão judicial neste sentido.

Ao analisar a questão, a DRJ se manifestou no sentido de que não há, na autuação, qualquer valor referente ao creditamento de insumo adquirido com isenção. Vejamos:

“Sobre os insumos isentos, embora o contribuinte tenha decisão particular favorável, estes não fizeram parte de sua escrituração, portanto, não houve efeito prático com relação à decisão proferida no MS que ele impetrou. Por conseguinte, embora requerido pelo contribuinte, não há razão para retornar o processo em diligência para que haja a segregação dos insumos isentos dos demais insumos desonerados adquiridos pelo contribuinte. A diligência, quando não necessária ao deslinde da controvérsia, será denegada pela autoridade julgadora de 1ª instância, nos termos do art. 35, caput, do Decreto nº 7.74, de 29/09/2011:

Art. 35. A realização de diligências e de perícias será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido do impugnante, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada (Decreto no 70.235, de 1972, art. 18, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1º).

Feitas as considerações acima, não há porque decidir favoravelmente ao contribuinte no que diz respeito aos insumos desonerados que adquiriu.”

Inconformada, a Recorrente alega, em seu Recurso Voluntário que deveria ser realizada perícia para a segregação dos créditos referentes à aquisição de insumos isentos. Vejamos:

“A r. decisão recorrida deixou de enfrentar este ponto, por entender que a ora Recorrente não teria aquisições de insumos isentos.

Como já adiantado, o próprio auto de infração motiva que não poderia aceitar créditos de insumos isentos, ao dizer que a ora Recorrente aproveitou-se dos créditos sem decisão transitada em julgada.

Causa estranheza que o próprio auto de infração invocou o óbice da decisão do mandado de segurança não ter transitado em julgado e, neste momento, a r. decisão recorrida dizer que não houve aquisição de produtos com isenção.

Com a devida venia, mas, é necessário que este fato seja devidamente esclarecido, por esta razão, a ora Recorrente reitera o pedido de diligência para que a Autoridade Fiscal faça a devida segregação dos produtos adquiridos com alíquota zero, não-tributados e dos produtos adquiridos com isenção, pois, esta análise é indispensável para o julgamento do presente recurso voluntário.

Pois bem. O próprio auto de infração mencionou que a ora Recorrente apropriou-se dos créditos de IPI, nas aquisições de insumos adquiridos com isenção, com alíquota zero ou não-tributados, sem aguardar o trânsito em julgado do seu mandado de segurança.

Ocorre que a ação mandamental é processada por rito específico e especial, e é dotada de autoexecutoriedade. Em outras palavras, os recursos interpostos em face da decisão proferida em sede de mandado de segurança, apenas são aceitos no efeito devolutivo, sem suspender a eficácia da decisão.”

Como se vê, a Recorrente alega que haveria contradição nos autos, na medida em que o auto de infração negaria o direito ao creditamento fazendo referência a insumos adquiridos com isenção, alíquota zero e não tributados, e, por outro lado, o acórdão recorrido aduz que não haveria creditamento de insumo isento no lançamento.

Entendo que a diligência requerida não é necessária, porque a Recorrente não se esforça a demonstrar que houve inclusão de créditos referentes aos insumos isentos em sua escrita fiscal (razão do pedido da diligência), não trazendo aos autos um exemplo sequer dessa hipótese.

Alega, ainda, a Recorrente que *“não necessitava esperar o trânsito em julgado do seu mandado de segurança, tendo em vista autoexecutoriedade própria da decisão proferida em*

sede de mandado de segurança”. Aduz que o artigo 14, §3º, da Lei n.º 12.016/2009, determina que a sentença que conceder o mandado de segurança pode ser executada provisoriamente.

Sabre a questão assim se posicionou a C DRJ:

“Nos autos há prova irrefutável de que o contribuinte, quando da apresentação das DCTF retificadoras, bem como da apresentação de DCOMP, era sabedor de que não detinha o direito líquido e certo sobre os insumos não-tributados e os insumos tributados à alíquota zero, isso porque:

(...)

b) ele já ingressara com mandado de segurança, cujo trânsito em julgado ocorreu em 2017, ação judicial em que pleiteara o direito ao creditamento sobre insumos isentos, não-tributados ou tributados à alíquota zero, dos quais obtivera a segurança com relação apenas aos insumos isentos.

*Nessa ação, desde sempre, o aproveitamento de créditos mediante compensação estava atrelado ao trânsito em julgado da ação. Apesar de repetidas vezes, alegar o contribuinte que o MS é dotado de autoexecutoriedade, não pode ele desconsiderar o alcance da decisão judicial, que o impedia de, em face do decidido, aproveitar de imediato o crédito. **Também, ainda que alegue que tal aproveitamento teria se dado mediante dedução na escrita fiscal e não na forma de compensação, alterou indevidamente a escrita fiscal (o que não é legalmente permitido) apropriando de créditos em cada período de apuração e não na forma de créditos extemporâneos como era de se esperar, se legítimo fosse tal aproveitamento.** Além disso, os lançou em compensações por intermédio de transmissão de DCOMP (Declaração Eletrônica de Compensação) antes do trânsito em julgado do MS. Ou seja, ainda que pudesse de antemão aproveitar os créditos, nunca dispor deles da forma como o fez: diminuir débitos já escriturados, obter falsos créditos, na forma de pagamento a maior, e destiná-los à compensação;”*

Destarte, entendo que a Recorrente não trouxe qualquer elemento para refutar o acórdão recorrido, que reputo como correto, motivo pelo qual afasto suas alegações.

Por fim, em relação a alegação do direito ao aproveitamento do pagamento indevido mediante a dedução do crédito indevido, meu entendimento é o de que, conforme acima demonstrado, não houve pagamento indevido a ser objeto de dedução.

Mantenho, portanto, o acórdão recorrido.

3 – DA CONCLUSÃO.

Ante o todo exposto, voto por conhecer e negar provimento ao Recurso Voluntário. Não conheço do Recurso de Ofício.

ACÓRDÃO 3101-004.074 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11020.723638/2017-57

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges

DOCUMENTO VALIDADO