



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13830.720674/2014-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-002.149 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2016
Matéria IPI
Recorrente CERVEJARIA MALTA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

IPI. BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. SIMULAÇÃO. Não há falar em aplicação do entendimento firmado pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo quanto à não incidência de IPI na saída de mercadorias remetidas em bonificação, quando se verifica, com base em amplo conjunto probatório, que a operação de saída constituía simulação destinada à mascarar os preços efetivamente praticados.

DELIMITAÇÃO DO JULGADO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

O acórdão proferido pelo CARF deve ficar adstrito à matéria impugnada pelo Contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Presidente.

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Mércia Helena Trajano Damorim, Winderley Moraes Pereira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Tatiana Josefovicz Belisário e Elias Fernandes Eufrásio.

Ausente, justificadamente, a conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo.

Relatório

O feito foi assim relatado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS):

Trata-se de auto de infração lavrado pela fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Marília/SP, no valor total de R\$ 14.562.770,39, à data da autuação, referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados, acrescido de juros de mora e multa de ofício de 75%, conforme enquadramento legal discriminado no referido documento.

Os fatos que amparam o lançamento estão relatados no Termo de Constatação e de Intimação Fiscal e anexos, bem como no próprio auto de infração, que serão a seguir sintetizados.

A empresa tem por objeto social a industrialização, comercialização, importação e exportação de cervejas, chopp, refrigerantes, água gaseificada, bebida energética e bebidas alcoólicas. É optante pelo regime especial de tributação previsto na Lei 10.833/2003, art. 58-J, regulamentado pelos Decretos 6.707/2008 e 7.455/2011, segundo o qual o IPI é apurado em função do valor-base expresso em R\$/litro do produto, no caso das bebidas classificadas nos códigos e posições 2106.90.10, Ex 02, 22.01, 22.02, exceto Ex 01 e 02 do código 22.02.90.00 e 22.03, da Tabela de Incidência do IPI aprovada pelo Decreto 6.006/2006 (TIPI/2007).

No curso da auditoria foram constatadas as irregularidades a seguir descritas:

- falta de lançamento de IPI em saídas de produtos tributados, nas quais foi informado, nas respectivas notas fiscais, o Código Fiscal de Operações – CFOP - 5910 e 6910, relativo a remessas em bonificação, doação ou brinde;

- falta de lançamento de imposto em virtude de utilização indevida de suspensão, em vendas para empresa comercial exportadora, sob o CFOP 5501 e 6501, sem que tenha havido comprovação das efetivas exportações;

- falta de declaração/recolhimento do saldo devedor do IPI escriturado no Livro Registro de Apuração do IPI – RAUPI;

- falta de declaração/recolhimento do IPI destacado nas notas fiscais e não escriturado, relativas a operações sob CFOP 5401 e 6401, sujeitas ao regime de substituição tributária, em que o imposto é apurado por item do produto;

- aproveitamento de crédito básico extemporâneo indevido, cuja legitimidade não foi comprovada.

Irresignado, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva, assinada por procurador habilitado nos autos, em que contesta a inclusão das mercadorias bonificadas na base de cálculo do IPI. Sustenta que de acordo com o art. 146, III, “a” da Constituição Federal, e os arts. 46, inc. II e 47, inc. II do Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), a base do cálculo desse tributo é o valor da operação mercantil de que decorreu a saída de mercadoria, o qual inexistiu no caso de bonificação incondicional. Cita

jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de reconhecer o direito à exclusão das bonificações da base de cálculo do IPI.

A seguir, invoca os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, que devem ser assegurados da maneira mais ampla possível, alegando ainda que o arbitramento constante do auto de infração, em montante incompatível com a capacidade produtiva instalada da impugnante, deve ser verificado mediante a realização de perícia, que requer. Solicita o acolhimento da impugnação para que seja cancelado o auto de infração em face da fundamentação jurídica exposta.

O acórdão proferido julgou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte, mantendo integralmente o lançamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. FALTA DE CONTESTAÇÃO.

Considera-se definitiva a parcela da exigência que não tenha sido expressamente contestada, nos termos das normas que regem o processo administrativo fiscal.

PERÍCIA.

Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

FATO GERADOR DO IPI. BONIFICAÇÕES.

As saídas de produtos a título de bonificações configuram fato gerador do IPI, uma vez que o imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em sede de Recurso Voluntário, questiona apenas a incidência do IPI sobre as mercadorias bonificadas.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Tatiana Josefovicz Belisário

O Recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme se verifica da peça recursal, o único argumento trazido pelo Recorrente diz respeito à incidência do IPI sobre as mercadorias bonificadas. Por essa razão, o presente voto limita-se também à tal aspecto, deixando de apreciar demais questões abordadas pela DRJ, à minguada de impugnação específica.

Inicialmente, cumpre esclarecer que a questão relativa à não incidência do IPI sobre mercadorias remetidas em bonificação já está pacificada, tanto pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemática do art. 543-C, quanto pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral.

PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO - DEDUÇÃO DE DESCONTOS INCONDICIONAIS - ILEGITIMIDADE DA DISTRIBUIDORA PARA AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO - POSSIBILIDADE. AFETAÇÃO DO RECURSO À SISTEMÁTICA DE JULGAMENTO DE RECURSOS REPETITIVOS (ART. 543-C DO CPC).

1. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp. 903.394/AL (julgado em 24.3.2010, DJ de 26.4.2010) submetido à sistemática dos recursos repetitivos, alterou a sua jurisprudência considerando a distribuidora de bebidas, intitulada de contribuinte de fato, parte ilegítima para pleitear repetição de indébito.

2. A base de cálculo do IPI, nos termos do art. 47, II, "a", do CTN, é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria.

3. A Lei 7.798/89, ao conferir nova redação ao § 2º do art. 14 da Lei 4.502/64 (RIPI) e impedir a dedução dos descontos incondicionais, permitiu a incidência da exação sobre base de cálculo que não corresponde ao valor da operação, em flagrante contrariedade à disposição contida no art. 47, II, "a", do CTN. Os descontos incondicionais não compõem a real expressão econômica da operação tributada, sendo permitida a dedução desses valores da base de cálculo do IPI.

4. A dedução dos descontos incondicionais é vedada, no entanto, quando a incidência do tributo se dá sobre valor previamente fixado, nos moldes da Lei 7.798/89 (regime de preços fixos), salvo se o resultado dessa operação for idêntico ao que se chegaria com a incidência do imposto sobre o valor efetivo da operação, depois de realizadas as deduções pertinentes.

5. Recurso especial não provido. Sujeição do acórdão ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008.

(REsp 1149424/BA, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/04/2010, DJe 07/05/2010)

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 hão 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.

(RE 567935, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-216 DIVULG 03-11-2014 PUBLIC 04-11-2014)

Não obstante, noto que a questão ora em exame não se submete às decisões supra referidas. Isso porque, muito embora, de fato, o contribuinte tenha procedido à saída de mercadorias em bonificação - sobre as quais, em princípio, não incidiria o IPI - a Fiscalização constatou que esta se deu de forma à mascarar o efetivo preço da mercadoria.

Veja-se o seguinte trecho do Relatório Fiscal (fls. 2504 e 2506), que resume o amplo conjunto probatório existente nos autos:

8 - As bebidas objeto de remessa em bonificação, doação ou brinde - CFOP 5910 e 6910, estão identificadas pela fiscalização por item de produto no demonstrativo (doc.14), composto de 1.031 folhas, em que a fiscalização apurou o valor do IPI devido.

O contribuinte foi intimado para esclarecer o fato e manifestou-se (doc. 07), alegando a existência de jurisprudência pacificada no STJ - Recurso Especial - 2003/0032714-2 de 10/04/2007, que no seu entendimento declara " a inconstitucionalidade/ilegalidade da inclusão da bonificação incondicional na base de cálculo do IPI, PIS e Cofins, a Cervejaria Malta não incluiu na base de cálculo daqueles tributos as bonificações, haja vista que as mesmas não representam ingresso de valores".

Para elucidar a sistemática adotada pelo contribuinte, a fiscalização diligenciou junto ao cliente Classe A Distribuidora de Bebidas de Marília Ltda, inscrita no CNPJ sob nº 06.139.027/0001-46, que alterou sua razão social para Classe A Turismo e Viagens de Marília EIRELI EPP, e verificamos conforme Termo de Diligência Fiscal (doc. 6), que o cliente adquiriu em 20/05/2009, conforme nota fiscal nº 1.848, 504 caixas de cerveja Malta 600 ml c24, correspondente a 1008 dúzias, das quais, 396 dúzias em *bonificação*. Pagou pela remessa R\$ 10.615,98, que dividido por 1008 dúzias perfaz R\$ 10,53 a dúzia. O cliente revendeu o mesmo produto por R\$ 15,00 a dúzia, conforme se verifica nas notas fiscais nº 2.288, 2.331, 2.346 e 2.353 de 22/05/2009.

De notar-se a discrepância entre o preço praticado pelo cliente/distribuidor de R\$ 15,00 a dúzia, correspondente a R\$ 30,00, a caixa c/ 24 garrafas de 600 ml de cerveja, e o preço consignado na nota fiscal pelo fabricante, de R\$ 32,00 a caixa de cerveja. O contribuinte aplica um sobrepreço na cerveja vendida (CFOP 5401 e 6401), para compensar a bonificação (CFOP 5910 e 6910), que efetivamente não ocorreu.

A fiscalização constatou que a prática da bonificação é sistemática, eis que em todas as vendas efetuadas, o contribuinte utiliza o artifício de aumentar o preço do produto por unidade vendida, mediante o destaque do CFOP 5401 e 6401, para compensar a saída do produto bonificado, mediante o destaque do CFOP 5910 e

6910. O que se nota, em razão do regime tributário instituído pela Lei nº 10.833/2003 e legislação complementar, em que o imposto é apurado em função do valor-base, expresso em R\$ / litro do produto, de tese a ser defendida em autuação, eis que a legislação vigente não exonera tal prática da tributação, mesmo quando se trate de saída efetivamente bonificada.

Tal conclusão está fundamentada no Termo de Diligência Fiscal de fls. 24/25:

TERMO DE DILIGÊNCIA FISCAL

Contribuinte: Classe A Turismo e Viagens de Marília – EIRELI – EPP

CNPJ nº : 06.139.027/0001-46

Endereço : Av. Rio Branco, 936 – Sala 01 – Marília / SP

Data : 05/02/2014

MPF – D : 0811800 2014 0053-5 - Código de Acesso 15602407

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com fulcro nos artigos 927 e 928, do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR/99), c/c art. 23 do Decreto nº 7.574/2011, em cumprimento do Mandado de Procedimento Fiscal – Diligência, referido, com vistas à coleta de documentos para subsidiar procedimento fiscal junto à terceiro, comparecemos no endereço da Contabilista da diligenciada, Sra. Ana Cláudia da Silva Giandon, em que foram verificados os seguintes documentos:

- 1 - Livros Registro de Entradas e Saídas, referentes aos anos 2009, 2010 e 2011;
- 2 - Cópias de cheques referentes aos pagamentos das Nfe identificadas abaixo.

Cotejamos as notas fiscais abaixo indicadas, obtidas SPED – Sistema Público da Escrituração Digital – Nfe, e verificamos que as mesmas foram registradas na escrituração da adquirente:

Nº da Nfe	Data	Nº da Nfe	Data	Nº da Nfe	Data
614	02/02/2009	654	05/02/2009	763	17/02/2009
1848	20/05/2009	1903	26/05/2009	2305	17/06/2009
4457	24/08/2009	7728	02/03/2010	7744	03/03/2010
8925	04/05/2010	9570	17/06/2010	10451	09/08/2010
12127	08/11/2010	12383	22/11/2010	12677	03/12/2010
15660	25/04/2011	15342	07/04/2011	18087	16/08/2011
19337	07/10/2011	19753	25/10/2011	21369	22/12/2011

A título de exemplo, verificamos que a nota fiscal nº 1.848 de 20/05/2009, que discrimina “Malta 600 ml c24”, ao preço de R\$ 32,00 a caixa, ou R\$ 16,00 a dúzia. A diligenciada revendeu o mesmo produto, por R\$ 15,00, a dúzia, conforme se verifica nas notas fiscais nº 2.288, 2.331, 2.346, 2.353 de 22/05/2009.

Indagada, sobre o fato de o preço de revenda ser menor que o custo de aquisição, a representante da diligenciada, Sra. Maria Emilia Lazarini Luchesi, esclareceu que:

1 - determina seu preço com margem de 25% a 40%

2 - para definição do preço de revenda é necessário considerar os produtos recebidos em bonificação. No caso da Nota Fiscal nº 1.848, a diligenciada recebeu 504 caixas, correspondente a 1008 dúzias, das quais 396 dúzias em bonificação. Pagou por tal remessa R\$ 10.615,98, que dividido pelas 1008 dúzias resulta em R\$ 10,53 a dúzia.

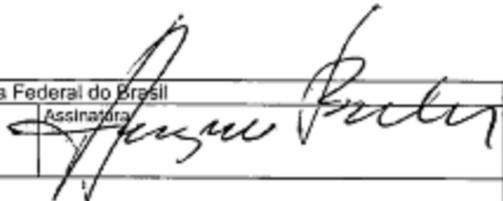
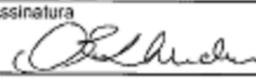
3 - nas negociações com a Cervejaria Malta não é discutida a quantidade de produtos que receberá em bonificação. A Cervejaria apresenta uma tabela de preços, tal como a ora exibida, em anexo, denominada “Tabela de Preço Distribuidores”, com a discriminação dos produtos, nas diversas embalagens, e os preços respectivos, para pagamento à vista, ‘07 dd’, ‘14 dd’ e ‘21 dd’, sendo assinado digitalmente em 31/03/2014 por HENRIQUE ANTONIO BOSCHETTI, incluído por HENRIQUE ANTONIO

Processo nº 13830.720674/2014-15
Acórdão n.º 3201-002.149

S3-C2T1
Fl. 2.601

referência a qualquer tipo de bonificação.

E, para constar, lavramos o presente termo em duas vias de igual forma e teor, assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal e pela representante da diligenciada, que neste ato recebe uma das vias.

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil		
Nome	Matricula	Assinatura
Henrique Antonio Boschetti	20013	
DECLARO-ME CIENTE DESTE TERMO, DO QUAL RECEBI CÓPIA.		
Nome	CPF	
Mauri Imilio Mazzari Lucchesi	237.209.058-53	
Cargo	Data	Assinatura
Sócio proprietário	05/07/2014	

A seu turno, o acórdão da DRJ consignou (fl. 2566):

*Por outro lado, a par da discussão a respeito do cabimento da exclusão pretendida pelo interessado, também é importante considerar a peculiaridade da alegada bonificação que teria sido concedida: **trata-se simplesmente de um artifício utilizado pelo contribuinte para diminuir a base de cálculo do IPI.** A diligência efetuada pela fiscalização junto a empresa adquirente Classe A Distribuidora de Bebidas de Marília Ltda. inscrita no CNPJ sob nº 06.139.027/0001-46, resultou na **constatação de que o contribuinte aplica um sobrepreço na cerveja vendida para compensar a bonificação que efetivamente não ocorreu.***

De sua parte, o contribuinte, ao manifestar-se a respeito desse procedimento, confirmou, com suas próprias palavras, a conclusão exposta pelo agente fiscal.

Logo, diante dos fatos e provas constantes dos autos, verifico não se tratar, em efetivo, de remessa de mercadorias em bonificação ou aplicação de descontos incondicionais, mas, sim, verdadeiramente "mascarar" os preços efetivamente praticados, assim como concluiu a Fiscalização.

Ou seja, a mercadoria à qual o contribuinte deu saída em bonificação, está sendo tributada pelo fato de ter se constatado, durante o trabalho fiscal, que constituiu em prática destinada à mascarar o efetivo custo da mercadoria.

Desse modo, entendo que, no caso concreto, trata-se, em verdade, de aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/05/2016 por TATIANA JOSEFOVICZ BELISARIO, Assinado digitalmente em 12

/05/2016 por TATIANA JOSEFOVICZ BELISARIO, Assinado digitalmente em 14/05/2016 por CHARLES MAYER DE

CASTRO SOUZA

Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Importante pontuar que o Recorrente, em nenhum momento, seja durante o trabalho fiscal, seja em suas peças impugnatória e recursal, contestou a alegada prática de mascarar os preços, limitando-se a discorrer acerca da matéria de direito, constante no reconhecimento jurisprudencial da não incidência do IPI sobre descontos incondicionais ou bonificação.

No entanto, na atividade de julgamento, o dever do julgador vai muito além da simples aplicação da lei, seja ela em termos literais, ou em conformidade com a interpretação auferida pelos tribunais. É essencial que esta se dê em estrita consonância com os fatos apurados durante a instrução do feito.

O fato jurídico não se caracteriza pelo nome que se lhe atribui, mas pelas circunstâncias pelas quais se constitui. Chamar de "bonificação" o que não é bonificação, não faz com que esta esteja amparada pela não incidência do imposto.

É a interpretação que se faz, *a contrario sensu*, da máxima cunhada pelos mestres Geraldo Ataliba e Aires Barreto, já consagrada na doutrina e na jurisprudência pátria, de que *"Importa subverter o conceito constitucional de serviço, com o propósito fiscalista de tributar como serviço o que serviço não é"*. Também consistiria em subverter a ordem jurídica chancelar como "bonificação" o que bonificação não é.

Desse modo, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do contribuinte, mantendo o lançamento fiscal.

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora