



<b>Processo nº</b>	13830.722421/2016-30
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3201-009.971 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	22 de novembro de 2022
<b>Recorrente</b>	CERVEJARIA MALTA LTDA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2012 a 30/04/2015

NULIDADE. LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Desde que tenham sido observados os requisitos de que trata o art. 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal.

Tendo sido o Auto de Infração lavrado segundo os requisitos estipulados no art. 10 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e não incorrendo em nenhuma das causas de nulidade dispostas no art. 59 do mesmo diploma legal, encontra-se válido e eficaz.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/01/2012 a 30/04/2015

CONDIÇÕES PARA SUSPENSÃO. DESCUMPRIMENTO. SAÍDAS PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Somente há previsão legal para suspensão do imposto nas saídas de produtos, destinados à exportação, para empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, sendo isso entendido como remessas efetuadas diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, caso contrário, configura-se a falta de lançamento do imposto nas saídas do estabelecimento industrial.

VENDAS COM BONIFICAÇÃO. NATUREZA DE DESCONTO INCONDICIONAL. NÃO INCIDÊNCIA.

Os produtos saídos do estabelecimento a título de bonificação não se sujeitam à incidência do IPI.

Nos autos, há ausência de comprovação por parte da autoridade fiscal de que as bonificações concedidas em operações de venda são fraudulentas e de que o desconto concedido não é racional e não corresponde à prática do mercado.

Ainda, os descontos incondicionais não integram a base de cálculo das contribuições, na medida em que compõem a formação do valor da operação estampada no faturamento, este sim a base de cálculo prevista em lei. Os

descontos incondicionais serão assim tratados se concedidos na operação de venda, sem nenhuma exigência de evento futuro e incerto, e podem tanto representar redução do preço final dos produtos, como manter o mesmo preço total, mas com entrega adicional em mercadorias, a título de bonificação.

Bonificações em mercadorias concedidas nas operações de venda, sem nenhuma exigência de evento futuro e incerto, têm a mesma natureza dos descontos incondicionais, pois, apesar de diversas na forma de concessão dos descontos, ambos são redutores dos valores unitários dos produtos, entabulados nas operações de venda e não podem ser adicionados à base de cálculo das contribuições, na medida em que não integram o faturamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, 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, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a exigência do IPI sobre as mercadorias dadas em bonificação, com a exclusão da multa sobre a parcela provida do recurso, vencidos os conselheiros Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Ricardo Sierra Fernandes e Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, que negavam provimento ao Recurso Voluntário, e o conselheiro Hélcio Lafetá Reis (Presidente), que dava provimento em menor extensão, para cancelar a qualificação da multa de ofício. Julgamento iniciado em setembro/2022 e concluído em 22/11/2022, no período da tarde.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Sierra Fernandes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Márcio Robson Costa, Marcelo Costa Marques D Oliveira (suplente convocado), Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

## Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Originalmente, tratava o processo dos autos de infração de fls. 5.444 a 5.465, nos quais constavam IPI, cód. 2945, no valor de R\$ 2.836.338,36, multa de ofício no valor de R\$ 3.488.329,27, juros moratórios no valor de R\$ 1.064.020,83 e multa regulamentar no valor de R\$ 76.913.517,31.

As autuações acima referidas abrangem os anos de 2012 a 2015.

A Fiscalização consignou:

1) no primeiro Auto de Infração:

1.1) saída de produtos sem lançamento do IPI por utilização indevida de suspensão nas vendas a empresas comerciais exportadoras;

1.2) produto saído com emissão de nota fiscal com a falsa indicação de saída a título de bonificações; e

2) no segundo Auto de Infração, falta de pagamento do resarcimento à Casa da Moeda, omissão praticada pelo estabelecimento industrial tendente a prejudicar o normal funcionamento do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe), o que impõe a aplicação da multa de 100% do valor comercial da mercadoria produzida, a cada período de apuração, desde a declaração da anormalidade (ADE de 30/04/2013).

Inconformada, a autuada apresentou Impugnação em que alegou, preliminarmente, a nulidade do Procedimento de Fiscalização pela precariedade do procedimento fiscal do qual resultou a autuação. Apontou divergências dos valores das bonificações supostamente falsas que constam da autuação e do demonstrativo elaborado pela Fiscalização, o que prejudicaria o direito à defesa.

Além disso, a Impugnante aponta que a Fiscalização teria realizado diligência em que se limitou a intimar apenas um de seus clientes, aplicando o resultado desta diligência para todas as operações, realizadas pelo estabelecimento, que envolviam bonificações.

Sustentou, ainda, a ilegalidade dos valores cobrados pelo uso do Sicobe (tributo fixado por Ato Declaratório do Secretário da Receita Federal do Brasil) e a falta de observância da capacidade contributiva.

Finalmente, insurgiu-se contra a aplicação da multa qualificada de 150%. Em atendimento ao Despacho nº 24 – 3<sup>a</sup> Turma DRJ/JFA, a unidade preparadora providenciou a separação dos Autos de Infração em processos distintos, de forma que aquele referente à multa pelo prejuízo ao funcionamento do Sicobe passou a ser tratado no processo nº 13826.720288/2017-27, restando no presente processo apenas as infrações seguintes:

1.1) saída de produtos sem lançamento do IPI por utilização indevida de suspensão nas vendas a empresas comerciais exportadoras;

1.2) produto saído com emissão de nota fiscal com a falsa indicação de saída a título de bonificações;

Ainda em atendimento ao Despacho nº 24 – 3<sup>a</sup> Turma DRJ/JFA, a Fiscalização juntou ao presente processo:

- resultados de diligências realizadas junto a outros clientes da Impugnante;

- planilha “bonificações”, constante de arquivo não paginável, o montante do imposto devido, discriminado por cliente da Impugnante, para cada período de apuração;

A autuada teve a oportunidade de se manifestar sobre as providências adotadas pela Fiscalização, o que fez por intermédio do documento de fls 5.634 a 5.653.

Nesse estado, retornaram os autos para prosseguimento do julgamento.

É o relatório, no essencial.”

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação e apresenta a seguinte ementa:

**“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2012 a 30/04/2015

OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DO LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Desde que tenham sido observados os requisitos de que trata o art. 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal.

OCORRÊNCIA DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

Demonstrada pela Fiscalização a ocorrência de fraude pela inexistência das bonificações constantes das notas fiscais de venda, deve ser qualificada a penalidade de ofício.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2015

VENDA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO. SUSPENSÃO DO IPI. IMPOSSIBILIDADE.

Ausentes os requisitos para a caracterização do fim específico de exportação, não há possibilidade de utilizar a suspensão do IPI com esta motivação.

**BONIFICAÇÕES INEXISTENTES. CARACTERIZAÇÃO DE FRAUDE.**

Fica caracterizada a fraude quando a Fiscalização logra demonstrar que as supostas bonificações prescindiram de qualquer ajuste contratual, além de haver decréscimo expressivo da quantidade bonificações em razão da mudança da forma de incidência do IPI.

**BONIFICAÇÕES. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IPI.**

O valor das bonificações deve integrar a base de cálculo do IPI, por aplicação da legislação de regência.

Não cabe a exclusão do valor de bonificações da base de cálculo do imposto, sob o argumento de que se trata espécie de desconto incondicional.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

O Recurso Voluntário foi interposto de forma hábil e tempestiva contendo, em breve síntese, que:

(i) nulidade do Auto de Infração devido a precariedade do procedimento de fiscalização, pela inobservância do disposto no art. 142, do CTN, pela ausência da averiguação dos fatos geradores previstos na regra-matriz do IPI, e da correta determinação da matéria tributável, que resultou no cerceamento do seu direito de defesa;

(ii) existência de divergências entre os valores das mercadorias dadas em bonificação mencionados no quadro do item 4 do Relatório Fiscal anexo ao Autos de Infração, fls. 5.468, e aqueles constantes no demonstrativo de fls. 2.812/3.558, “DEMONSTRATIVO DAS SAÍDAS BONIFICADAS DE CERVEJA E REFRIGERANTE (CFOP 5.910 E 6.910) – FONTE eNF”, o qual foi utilizado para apuração do IPI sobre a supostas falsas bonificações;

(iii) não se sabe ao certo qual foi a base de cálculo considerada pela Fiscalização, o que traz prejuízos à defesa da Recorrente, uma vez que lhe cerceia o direito de questionar o IPI apurado;

(iv) precariedade da conduta da Fiscalização para chegar à conclusão de que toda as bonificações concedidas seriam “falsas”, uma vez que se limitou inicialmente a intimar um único cliente da Recorrente para obter informações relativas a uma única operação, as quais foram aplicadas a todas as operações praticadas, presumindo-se que as negociações teriam sido realizadas da mesma forma;

(v) os Termos de Diligência juntados aos autos não contêm qualquer prova de que as pessoas que prestaram informações acerca das operações realizadas com a Recorrente sejam representantes das empresas diligenciadas;

(vi) não há como se outorgar validade aos Termos de Diligência sem a apresentação dos atos constitutivos das empresas diligenciadas para comprovação da condição de

representantes das pessoas ouvidas pela Fiscalização, o que enseja o reconhecimento da nulidade das diligências realizadas;

(vii) a Fiscalização lavrou Auto de Infração para exigir IPI sobre as bonificações concedidas pela Recorrente no montante de R\$ 1.814.750,15. No entanto, os valores das bonificações concedidas ao cliente CLASSE A, cuja diligência serviu de único elemento de prova e fundamento para a Fiscalização lançar IPI sobre todas as bonificações concedidas pela Recorrente, corresponde a apenas 0,98% do montante;

(viii) a soma das bonificações concedidas aos clientes diligenciados corresponde apenas a R\$ 62.887,46, ou seja, a 3,47% do valor lançado;

(ix) o resultado, mal interpretado, de apenas uma diligência, cujo IPI exigido sobre bonificações não corresponde a sequer 1%, foi aplicado para as operações realizadas com outros 263 clientes seus;

(x) as novas diligências realizadas não alteram este cenário por corresponderem a pouco mais de 3% do IPI exigido (documento 02 da manifestação acerca das diligências – “Demonstrativo IPI – Bonificações – por Clientes – Tabela Dinâmica” – Fls. 5.658/5.665);

(xi) as novas diligências realizadas apenas confirmaram que o lançamento fiscal é nulo, pois deveriam ser fiscalizadas todas as operações comerciais, ou, no mínimo, os demais clientes da Recorrente (Notas Fiscais amostrais – doc. 05 da impugnação – Fls. 5543/5548), especialmente por se tratar de assunto estritamente vinculado aos acordos comerciais firmados com cada um dos 263 clientes (Demonstrativo IPI – Bonificações – por Clientes”, fls. 5619);

(xii) o acórdão recorrido considerou que a fiscalização teria apurado suposta conduta fraudulenta da Recorrente na concessão de bonificações, bem como que as diligências realizadas perante apenas 3 clientes, cujo IPI lançado sobre as operações corresponde a pouco mais de 3% do total do Auto de Infração, seriam suficientes para lançamento do IPI sobre todas as mercadorias concedidas em bonificação;

(xiii) o v. acórdão recorrido deixou de se manifestar acerca da inexistência de qualquer prova nos autos acerca da condição de representantes das pessoas ouvidas pela Fiscalização nas diligências realizadas;

(xiv) o erro de metodologia gera nulidade do auto de infração, por vício matéria e trata-se de vício que não pode ser corrigido pelas instâncias administrativas superiores já que, nos termos do art. 142 do CTN, o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa;

(xv) tem direito a suspensão do IPI nas vendas às empresas comerciais exportadoras;

(xvi) o acórdão recorrido e a Fiscalização limitam de maneira ilegal a expressão “fim específico de exportação”, entendendo ser necessária para o gozo da isenção a comprovação de que as mercadorias tenham sido remetidas diretamente para o endereço do embarque de exportação ou para o endereço do recinto alfandegado, independentemente da ocorrência da exportação;

(xvii) a própria Fiscalização reconheceu a condição de “empresa comercial exportadora” dos destinatários das mercadorias, bem como que a Recorrente apresentou ao longo

do procedimento de fiscalização documentos que comprovam a efetiva exportação das mercadorias que foram vendidas para as empresas comerciais exportadoras;

(xviii) o acórdão recorrido também reconheceu a efetividade das exportações realizadas, ao consignar que “não se pode aceitar o argumento da autuada no sentido de que coube à empresa comercial exportadora a responsabilidade pela retirada da mercadoria ou, ainda que o produto foi efetivamente exportador.”;

(xix) os documentos constantes nos autos comprovam a destinação das mercadorias para a venda ao exterior, sendo estes os documentos previstos no artigo 16 da IN SRF n.º 28/1994<sup>6</sup> para o despacho de exportação (artigo 580 do Decreto n.º 6.759/2009), incluindo os conhecimentos de transporte internacional;

(xx) se mostra ilegal a restrição da aplicação da suspensão do IPI no caso em tela, tendo em vista que desconsidera as provas apresentadas que certificam a exportação e o fato de que tal benefício fiscal tem por objetivo fomentar a atividade econômica de exportação dos produtos nacionais;

(xxi) apesar de ter cumprido todos os requisitos necessários para gozar da suspensão do IPI nas vendas destinadas à exportação, a título de argumentação, é importante indicar que eventual responsabilidade do recolhimento do imposto em caso de ausência de exportação (o que não ocorreu no caso concreto!) é da empresa comercial exportadora, conforme dispõem o art. 39, §3º, alínea “a”, da Lei n. 9.532 de 1997, e o art. 231, do Decreto n.º 6.759/2009;

(xxii) o lançamento tributário não poderia ter sido realizado contra si, haja vista que a lei expressamente isentou a responsabilidade da empresa vendedora pela ausência de exportação das mercadorias, tornando responsável legal a empresa comercial exportadora;

(xxiii) promoveu a venda de seus produtos com o fim específico de exportação, mediante emissão de notas fiscais de venda constando como adquirente uma empresa comercial exportadora, com o CFOP correto, e juntando todos os documentos que comprovam que a exportação efetivamente ocorreu;

(xxiv) se houve alguma irregularidade no procedimento a mesma não foi cometida pela Recorrente, mas sim pela empresa comercial exportadora, responsável, inclusive, pelo transporte da mercadoria a partir da saída do estabelecimento da Recorrente;

(xxv) não obstante o direito da Recorrente ao gozo da suspensão do IPI, subsidiariamente, caberia à Fiscalização realizar eventual lançamento tributário em face da empresa comercial exportadora, nos termos do artigo 231 do Decreto n.º 6.759/2009, e não da Recorrente;

(xxvi) não incidência do IPI sobre mercadorias dadas em bonificação;

(xxvii) as diligências determinadas pela DRJ/JFA, em razão da precariedade do Auto de Infração, apenas reforçaram a sua nulidade, tendo em vista que todas as diligências realizadas correspondem a pouco mais de 3% do IPI exigido sobre as bonificações, e somente foram realizadas em relação a 3 clientes;

(xxviii) não tem apenas três clientes, mas sim 263 clientes, conforme pode ser verificar da análise da planilha juntada pela Fiscalização, denominada “Demonstrativo IPI – Bonificações – por Clientes”, fls. 5619, bem como do “Demonstrativo IPI – Bonificações – por Clientes – Tabela Dinâmica” – Fls. 5.658/5.665;

(xxix) a fiscalização não se desincumbiu do ônus de comprovar a alegada “falsidade” nas bonificações praticadas; uma vez que não é possível aplicar, de forma arbitrária, a conclusão da diligência realizada em apenas 3 clientes, cujo total do IPI exigido nas operações perfaz o montante de R\$ 62.87,46, para todas as bonificações concedidas pela Recorrente aos seus 263 clientes, cujo IPI lançado perfaz o montante de R\$ 1.814.750,15;

(xxx) a conclusão da Fiscalização é incorreta, pois interpretou de maneira equivocada as informações prestadas pelos três clientes consultados, além de representar ilegal ingerência no negócio analisado, presumindo “intenções” das partes negociantes, e, mais grave, conferindo intenção de “fraude” à Recorrente, quando na verdade, as operações de entrega de mercadorias em bonificação foram informadas na escrita fiscal e nas Notas Fiscais emitidas;

(xxxi) no mercado de bebidas frias, especificamente o de cerveja, a entrega de mercadorias em bonificação é parte fundamental dos acordos comerciais, razão pela qual representa porcentuais representativos das saídas de mercadorias;

(xxxii) as ilações da Fiscalização com relação ao porcentual das bonificações praticadas pela Recorrente, ao se referir às operações como “tamanhas bonificações”, ou ao comparar a evolução de tal percentual ao longo dos anos, desconsideraram as características específicas do mercado em que a Recorrente atua;

(xxxiii) nas operações realizadas a Recorrente vinculou as mercadorias vendidas àquelas dadas em bonificação (presente na mesma Nota Fiscal), tendo indicado os Códigos Fiscais de Operação -CFOPs n.º 5910 e 6910, conforme pode se verificar no demonstrativo elaborado pela Fiscalização, fls. 2.812/3.558, “DEMONSTRATIVO DAS SAÍDAS BONIFICADAS DE CERVEJA E REFRIGERANTE (CFOP 5.910 E 6.910), bem como fez constar no campo “INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES” das Notas Fiscais que não haveria incidência do IPI sobre as mercadorias concedidas em bonificação por se tratarem de descontos incondicionais, conforme Notas Fiscais amostrais apresentadas pela Recorrente (Documentos 05 e 07 da Impugnação – Fls. 5575/5580);

(xxxiv) em nenhum momento a Fiscalização contestou a natureza incondicional dos descontos concedidos por meio de bonificações, de modo a não incidir o IPI;

(xxxv) demonstrou claramente em sua impugnação a impossibilidade de inclusão das mercadorias dadas em bonificação na base de cálculo do IPI, em razão do disposto no artigo 46 e seguintes do CTN;

(xxxvi) os descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, concedidas independentemente de qualquer condição ou situação, constantes das notas fiscais de venda dos bens ou da fatura de serviços, que não compõem a receita bruta da pessoa jurídica concedente e que constituem redutor do custo de aquisição para a pessoa jurídica adquirente dos bens;

(xxxvii) o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 567.935, com repercussão geral, declarou a constitucionalidade do § 2º do art. 14 da Lei 4.502 de 1964, o qual determinava a inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do IPI, bem como que o Senado Federal suspendeu a execução do referido dispositivo por meio da Resolução n.º 1 de 2017;

(xxxviii) vale citar que o entendimento do E. Superior Tribunal de Justiça, firmado em julgamento de recurso repetitivo (REsp 1.111.156-SP), apesar de tratar de ICMS é

claro ao expressar que as mercadorias dadas em bonificação tratam-se de descontos incondicionais;

(xxxix) não pode subsistir a aplicação da multa qualificada de 150%, ante a inocorrência de fraude;

(xli) restou demonstrado que a acusação fiscal não subsiste, uma vez que as supostas fraudes alegadas pela fiscalização e mencionadas no v. acórdão recorrido estão baseadas, inicialmente, em uma única diligência fiscal, com relação a um único cliente da Recorrente e uma única operação, tendo, posteriormente a lavratura do Auto de Infração, abrangido apenas mais dois clientes;

(xlii) demonstrou que a conclusão da Fiscalização de que as bonificações concedidas seriam “falsas” teve por base uma interpretação equivocada das informações prestadas pelos três clientes consultados;

(xlii) é natural que os seus clientes apurassesem o custo unitário das mercadorias recebidas por meio de um valor médio, considerando as mercadorias dadas em bonificações, não sendo possível que tal circunstância embase acusação fiscal tão grave quanto a formulada pela Fiscalização;

(xliii) em nenhum momento foi comprovado que as bonificações realizadas em todas as suas operações seriam “falsas”, ou seja, que se tratariam de simulação, entendida como falta de conformidade intencional entre a vontade real e a declarada, com o intuito de enganar terceiros;

(xlv) não é possível aplicar, de forma arbitrária, a conclusão das diligências realizadas em apenas 3 clientes, cujo total do IPI exigido nas operações perfaz o montante de R\$ 62.87,46, para todas as bonificações concedidas pela Recorrente aos seus 263 clientes no período fiscalizado, cujo IPI lançado perfaz o montante de R\$ 1.814.750,15;

(xlvi) em toda a sua escrita fiscal a Recorrente foi clara em apontar as bonificações concedidas, inclusive com a utilização do CFOP nas Notas Fiscais para identificar quais mercadorias foram vendidas, e quais mercadorias foram dadas em bonificação (CFOP's 5.910 e 6.910); e

(xlvii) não há nos autos comprovação da conduta dolosa imputada à Recorrente, o que é indispensável para aplicação da multa qualificada.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Passa-se à análise individualizada dos tópicos recursais.

### – DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Defende a Recorrente a nulidade do Auto de Infração devido a precariedade do procedimento de fiscalização, pela inobservância do disposto no art. 142, do CTN, pela ausência

da averiguação dos fatos geradores previstos na regra-matriz do IPI, e da correta determinação da matéria tributável, que resultou no cerceamento do seu direito de defesa; a existência de divergências entre os valores das mercadorias dadas em bonificação mencionados no quadro do item 4 do Relatório Fiscal anexo ao Autos de Infração, fls. 5.468, e aqueles constantes no demonstrativo de fls. 2.812/3.558, “DEMONSTRATIVO DAS SAÍDAS BONIFICADAS DE CERVEJA E REFRIGERANTE (CFOP 5.910 E 6.910) – FONTE eNF”, o qual foi utilizado para apuração do IPI sobre a supostas falsas bonificações; que não se sabe ao certo qual foi a base de cálculo considerada pela Fiscalização, o que traz prejuízos à defesa da Recorrente, uma vez que lhe cerceia o direito de questionar o IPI apurado; e a precariedade da conduta da Fiscalização para chegar à conclusão de que toda as bonificações concedidas seriam “falsas”, uma vez que se limitou inicialmente a intimar um único cliente da Recorrente para obter informações relativas a uma única operação, as quais foram aplicadas a todas as operações praticadas, presumindo-se que as negociações teriam sido realizadas da mesma forma.

Entendo que a questão arguida pela Recorrente confunde-se com o próprio mérito, razão pela qual, é de se rejeitar a preliminar de nulidade arguida.

Ademais, o Auto de Infração contém a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indica os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõe os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos que ensejaram a lavratura do mesmo.

O Decreto nº 70.235/1972, dispõe, respectivamente, em seus arts. 10 e 59:

"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula."

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

Ainda, entendo que estão cumpridos os requisitos do art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, a seguir transcrito:

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

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

No caso dos autos não se vislumbra qualquer das hipóteses ensejadoras da decretação de nulidade do lançamento consignadas nos citados dispositivos que regem a matéria,

havendo sido todos os atos do procedimento lavrados por autoridade competente, bem como, não se vislumbra qualquer prejuízo ao direito de defesa da Recorrente.

Com efeito, o contribuinte tem que apresentar sua defesa dos fatos retratados na autuação, pois ali estão de forma pormenorizadamente descritos, de forma clara e precisa, estando evidenciado no presente caso que não houve nenhum prejuízo à defesa.

Corrobora tal fato que a Recorrente apresentou Impugnação e Recurso extensos com alegações de mérito o que demonstra que teve pleno conhecimento de todos os fatos e aspectos inerentes ao lançamento com condições de elaborar as peças impugnatória e recursal.

A título ilustrativo, acrescento o entendimento uníssono do CARF sobre a matéria:

"Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 01/06/2004

**AUTO DE INFRAÇÃO. ILEGALIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Tendo sido o Auto de Infração lavrado segundo os requisitos estipulados no art. 10 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e não incorrendo em nenhuma das causas de nulidade dispostas no art. 59 do mesmo diploma legal, encontra-se válido e eficaz.

**AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO TIPIFICAÇÃO LEGAL. VÍCIO. INOCORRÊNCIA.**

A prestação intempestiva de qualquer informação pelos intervenientes no comércio exterior embaraça ou dificulta a fiscalização aduaneira, pois impede-a de bem planejar e eficientemente executar as operações de fiscalização e repressão inerentes à sua finalidade constitucional. Ademais, o autuado deve se defender dos fatos que lhe foram imputados e não da capitulação da infração. Estando a descrição dos fatos corretamente narrada no Auto de Infração e ficando evidente, nos autos, que o sujeito passivo compreendeu perfeitamente do que era acusado e exerceu plenamente seu direito à Ampla Defesa e ao Contraditório, não ocorre vício no procedimento administrativo. (...)" (Processo n.º 11128.000142/2006-51; Acórdão n.º 3002-000.487; Relator Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves; sessão de 22/11/2018)

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2008

**NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o sujeito passivo revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticolosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. Comprovada a legitimidade do lançamento efetuado de ofício e cumpridas as formalidades legais dispostas em lei para sua efetivação, afastam-se, por improcedentes, as preliminares argüidas. (...)" (Processo n.º 13864.720160/2012-01; Acórdão n.º 1201-002.301; Relator Conselheiro Rafael Gasparello Lima; sessão de 25/07/2018)

Desta feita, uma vez que não se encontram presentes nenhuma das hipóteses ensejadoras de nulidade encartadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, não é de se acatar os argumentos postos na peça recursal em tal tópico.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada pela Recorrente.

## – DO DIREITO À SUSPENSÃO DO IPI NAS VENDAS ÀS EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS

Em recente julgamento que versa sobre PIS e COFINS e do mesmo período aqui tratado, a Recorrente teve apreciado Recurso Voluntário pela 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, da 3<sup>a</sup> Câmara, desta 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento, o qual, nesta parcela, restou improvido, por maioria de votos, vencido o Relator.

Por concordar com os fundamentos do voto vencedor, de lavra da Conselheira Liziane Angelotti Meira proferido no processo n.º 13830.722419/2016-61 (acórdão n.º 3301-006.850, sessão de 24/09/2019) os adoto como razões de decidir reproduzindo-o a seguir:

“É necessário estrito cumprimento da lei e das denominadas “obrigações acessórias”, especialmente se a operação de exportação envolver terceiros, como as empresas comerciais exportadoras. As formalidades legais são imprescindíveis tanto para que se tenha direito à desoneração, por um lado, quanto, por outro, para permitir que o Fisco possa controlar a operação, os procedimentos e efetivamente verificar se a operação de exportação não somente aconteceu mas ocorreu na forma prescrita pela lei.

Sabe-se que há dois tipos operações realizadas com empresas comerciais exportadoras:

- a) operações realizadas com empresas comerciais exportadoras (ECE), com o fim específico de exportação, estabelecidas na forma do Decreto-Lei n.º 1.248/1972;
- b) operações realizadas com empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação, na forma do art. 39, I, da Lei 9.532/1997.

No primeiro caso, trata-se de empresas comerciais exportadoras específicas, que cumprem regras rígidas que as autorizam a realizar operações determinadas. As regras são as constantes do art. 2º do Decreto-Lei n.º 1.248/1972, a saber:

I - estar registrada no registro especial na Secretaria de Comércio Exterior e na Secretaria da Receita Federal do Brasil, de acordo com as normas aprovadas pelos Ministros de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Fazenda, respectivamente;

II - estar constituída sob a forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto; e

III - possuir capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

As exigências são rigorosas com o intuito de garantir que somente empresas robustas e com condições de responder economicamente pelas suas atividades e eventuais ilícitos realizem as atividades indicadas (antecipação dos benefícios fiscais concedidos à exportação das mercadorias adquiridas no mercado interno desde que efetiva a exportação no prazo de cento e oitenta dias, conforme art. 9º, caput, da Lei n.º 10.833/2003).

Desse modo, verifica-se que as exigências legais estão estreitamente ligadas à antecipação dos benefícios relacionados à exportação, ao controle desse benefício e também à condição da comercial exportadora para efetivamente fazer garantia às suas responsabilidades concernentes ao benefício fiscal gozado.

Por sua vez, no caso das operações com comerciais exportadoras que não cumpram os requisitos do art. 2º do Decreto-Lei n.º 1.248/1972, as empresas não estão autorizadas a receber as mercadorias e não dispõem do prazo legal de cento e oitenta dias para exportar. Nesta segunda situação, apesar da venda ser para a comercial exportadora, a mercadoria deve sair diretamente do vendedor, não para a comercial exportadora, mas para a zona primária - para o porto, aeroporto ou ponto de fronteira alfandengado. A lei não permite que a mercadoria tenha outro destino, ainda que intermediário. Questão de controle aduaneiro.

Fica evidente que se trata de duas situações diversas. Não se está diante de mera burocracia ou de exigência evasiva que possa ser dispensada pela Administração Pública. Não pode a autoridade administrativa equiparar duas situações tão distintas, sob pena de comprometimento do controle fiscal, do interesse público.

Nesse sentido, a Solução de Consulta da Cosit no 24, de 18 de janeiro de 2019, que sequer admite que haja paradas nesse transporte do vendedor para a zona primária a fim de coletar as mercadorias a serem exportadas em único veículo de carga. Colaciono a ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI SUSPENSÃO. IMPOSTO. COMERCIAL EXPORTADORA. AQUISIÇÃO COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REMESSAS DIRETAS.** Para fins de aplicação da suspensão do IPI de que trata o art. 39, inciso I, da Lei nº 9.532, de 1997, consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Assim sendo, a passagem desses produtos por diversos estabelecimentos fabricantes vendedores com o objetivo de a empresa comercial exportadora adquirente coletar, em único veículo de carga, todos os produtos adquiridos e assim os remeter, por sua conta e ordem, para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, não se enquadra no conceito de “remetidos diretamente” expresso no § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532, de 1997, não podendo a empresa comercial exportadora, neste caso, adquirir os produtos com a suspensão do IPI em pauta.

Dessarte, concluímos que cumprimento de requisito legal ou obrigação acessória no caso de isenção, imunidade ou outro benefício fiscal não é burocracia ou firula, mas exigência intrinsecamente relacionada ao controle fiscal.

No presente caso, a Recorrente apresentou notas fiscais de exportação emitidas por comerciais exportadoras, despachos de exportação emitidos pelas comerciais exportadoras, memorandos de exportação e conhecimentos de transporte internacional, mas tais documentos não se prestaram para comprovar o requisito para fruição da isenção das contribuições; pois não se tratava de mercadorias vendidas pela Recorrente enviadas diretamente para o embarque de exportação ou recinto alfandegado. Isso porque o destino foi o endereço da própria comercial exportadora, conforme destacou o Relator e citamos novamente:

14. O sujeito passivo apresentou a documentação de fls. 2281/4107, que resume-se a cópias das notas fiscais por ele emitidas, cópias das notas fiscais de exportação emitidas pelas comerciais exportadoras. Memorandos de Exportação emitidos pelas comerciais exportadoras, que indica, entre outros, os números dos Despachos de Exportação registrados no Siscomex. Conhecimentos de Transporte Internacional, que indicam como local de coleta dos produtos o endereço das comerciais exportadoras e como local de entrega, o endereço do importador no estrangeiro.

15. Tais documentos não se prestam para comprovar o requisito para a isenção das contribuições na saída dos produtos do estabelecimento do sujeito passivo, face ao disposto na legislação.

(...)

17. Portanto, o sujeito passivo não apresentou documentação comprobatória de que seus produtos vendidos para as comerciais exportadoras foram remetidos diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado. A documentação apresentada revela que os produtos foram remetidos para o endereço das comerciais exportadoras.

Diante do exposto, verifica-se que não houve comprovação da regular exportação, ou seja, não se comprovou a venda com o fim específico de exportação.”

No caso em análise, a documentação apresentada pela Recorrente também se resume as indicadas no voto proferido no processo citado (cópias das notas fiscais por ele

emitidas; cópias das notas fiscais de exportação emitidas pelas comerciais exportadoras; Memorandos de Exportação emitidos pelas comerciais exportadoras e Conhecimentos de Transporte Internacional) e não comprova o requisito para beneficiar-se da suspensão do IPI.

Da decisão recorrida é de se transcrever as seguintes passagens:

“Como se vê, a venda a comercial exportadora com fim específico de exportação não se trata de venda comum. Cabe a quem vende se responsabilizar pela entrega **DIRETA** aos destinos legalmente estabelecidos.

Não se pode aceitar o argumento da autuada no sentido de que coube à empresa comercial exportadora a responsabilidade pela retirada da mercadoria ou, ainda, que o produto foi efetivamente exportado.

Nada disso é suficiente.

Na hipótese suspensiva de que se trata, cabe ao vendedor fazer chegar os produtos aos destinos previstos; cabe à empresa comercial exportadora efetivar a exportação no prazo de cento e oitenta dias.

Pelo que se vê nos autos, a autuada não observou a sua obrigação legal entregar a mercadoria diretamente para embarque de exportação ou em recinto alfandegado. Ao contrário, entregou o produto à empresa comercial exportadora, o que não poderia ser feito.”

O entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é no sentido de que somente há previsão legal para suspensão do imposto nas saídas de produtos, destinados à exportação, para empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, sendo isso entendido como remessas efetuadas diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, caso contrário, configura-se a falta de lançamento do imposto nas saídas do estabelecimento industrial.

Neste sentido, os precedentes a seguir colacionados:

#### “ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/01/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/07/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 31/10/2002, 30/11/2002, 31/12/2002, 31/01/2003, 28/02/2003, 31/03/2003, 30/04/2003, 31/05/2003, 30/06/2003, 31/07/2003, 30/09/2003, 31/10/2003, 30/11/2003, 31/01/2004, 30/04/2004, 31/07/2004, 31/08/2004, 31/10/2004, 30/11/2004

#### PIS/COFINS. BENEFÍCIO FISCAL. ISENÇÃO. VENDAS A EMPRESAS COMERCIAL EXPORTADORAS COM FINS ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Consideram-se vendidos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. A norma que concede isenção do PIS/COFINS, por constituir benefício fiscal, deve ser interpretada de forma literal, consoante o que dispõe o art. 111 do CTN, não cabendo, pois, interpretação ampliativa.

#### PIS/COFINS. BENEFÍCIO FISCAL. SUSPENSÃO. CONDIÇÕES

A suspensão do IPI está condicionada à remessa direta dos produtos vendidos ao embarque de exportação ou a recinto alfandegado, tratando-se de providência da alcada da indústria, ainda que por conta e ordem da comercial exportadora e, nem poderia ser diferente, pois é com essa obrigatoriedade que o Fisco consegue manter controle dos benefícios fiscais auferidos pelos contribuintes, dificultando eventuais desvios na destinação dos produtos, evitando que sejam comercializados indevidamente no mercado interno.” (Processo n.º 13830.002798/2006-05; Acórdão n.º 3201-006.135; Relator Conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior; sessão de 19/11/2019)

**“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000

(...)

**FALTA DE LANÇAMENTO. CONDIÇÕES PARA SUSPENSÃO. DESCUMPRIMENTO. SAÍDAS PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.**

Somente há previsão legal para suspensão do imposto nas saídas de produtos, destinados à exportação, para empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, sendo isso entendido como remessas efetuadas diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, caso contrário, configura-se a falta de lançamento do imposto nas saídas do estabelecimento industrial. (...)" (Processo n.º 13971.000496/2003-37; Acórdão n.º 3301-007.015; Relator Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira; sessão de 23/10/2019)

Ainda, especificamente, em relação à Recorrente, consigno as seguintes decisões:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

**ISENÇÃO. VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.**

As vendas para as empresas comerciais exportadoras somente são consideradas como tendo o fim específico de exportação quando são remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.” (Processo n.º 13830.720196/2011-92; Acórdão n.º 3302-003.255; Relator Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède; sessão de 19/07/2016)

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

**PIS. COFINS. ISENÇÃO. VENDAS. COMERCIAIS EXPORTADORAS.**

Somente são isentas de PIS e Cofins as vendas efetuadas para empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, assim entendido quando os produtos são remetidos diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.” (Processo n.º 13830.720673/2014-62; Acórdão n.º 3301-002.998; Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal; sessão de 21/06/2016)

Assim, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário em tal matéria.

**– DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS**

No tema melhor sorte não socorre a Recorrente.

Acerta a decisão recorrida ao consignar:

“E nem cabe atribuir a responsabilidade pelo pagamento do IPI suspenso à comercial exportadora. Pela disciplina legal da matéria, tal responsabilidade adviria apenas da não-exportação ou da venda do produto no mercado interno.”

A responsabilidade tributária pela renúncia do tributo, no caso, o IPI, para a empresa comercial exportadora, somente ocorreria nas hipóteses elencadas no § 3º, do art. 39 da Lei nº 9.532, de 1997, *in verbis*:

“Art. 39. (...)

§ 3º A empresa comercial exportadora fica obrigada ao pagamento do IPI que deixou de ser pago na saída dos produtos do estabelecimento industrial, nas seguintes hipóteses:

- a) transcorridos 180 dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial, não houver sido efetivada a exportação;
- b) os produtos forem revendidos no mercado interno;
- c) ocorrer a destruição, o furto ou roubo dos produtos. caso não efetuasse a que, se não efetuar a exportação das mercadorias, será responsabilizada pelo pagamento do tributo, imposto ou contribuição.”

Diante do exposto, não configurada nenhuma das situações elencadas no § 3º, do art. 39 da Lei nº 9.532, de 1997 voto por negar provimento ao recurso na matéria.

### **– DA NÃO INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO**

Mais uma vez, por concordar com os fundamentos do voto vencedor, desta feita de lavra do Relator, Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior proferido no processo nº 13830.722419/2016-61 (acórdão nº 3301-006.850, sessão de 24/09/2019) os adoto como razões de decidir reproduzindo-o a seguir:

“A Autoridade administrativa, no relatório fiscal, afirmou que as bonificações de mercadorias concedidas não representam a efetiva negociação comercial, mas sim um artifício criado pela Recorrente, para não tributar tais saídas e defender a tese de não incidência do IPI, PIS e COFINS sobre bonificações.

Perceba que em nenhum momento o agente fiscal discutiu se bonificação é ou não excluída da base de cálculo das contribuições por ter a mesma natureza de descontos incondicionais. A acusação fiscal é de fraude, considerando que as bonificações são falsas, apenas para burlar a tributação.

E tal conclusão foi extraída da análise de uma nota fiscal de venda, de nº 22.152 emitida em 30/01/2012. Esta nota fiscal estampa uma operação de compra e venda de 420 caixas de cervejas ao preço de R\$ 11.902,60, das quais 126 caixas foram dadas em bonificação. Questionando a adquirente destas mercadorias, a compradora informou que não negociava as bonificações, mas apenas a quantidade e o preço da operação de acordo com a tabela de preços, pagando pelo valor total da operação.

Afirmou a fiscalização que as bonificações são falsas porque não foram accordadas com a compradora, acordando-se apenas o preço. Pelo preço de tabela da Recorrente, cada caixa de cerveja tem o preço de R\$ 36,82, mas com as bonificações cada caixa saiu pelo preço de R\$ 28,33, o que representaria um desconto de pouco mais de 20%, o que no entender da fiscalização é um desconto exagerado. Com isso, aplicou multa qualificada de 150% por fraude, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Pois bem, frise-se neste primeiro momento que o efeito de uma bonificação é justamente gerar um desconto no preço unitário do produto. É para isso que o desconto se presta, o importante é analisar o valor da operação, pois este é o montante entabulado pelas partes, sendo irrelevante para fins tributários se na formação do preço há bonificações ou se há descontos.

Ademais, não foi apresentada pela autoridade fiscal nenhum estudo de mercado para afirmar que descontos de 20% são irracionais e estão fora do mercado, consistindo num

artifício para burlar a tributação. Além de não haver esta prova, o Fisco ditar a condução dos negócios representa uma intervenção na livre iniciativa não autorizada pelo direito.

Neste ponto, a própria r. decisão recorrida afastou a penalidade agravada diante da falta de comprovação da conduta dolosa na concessão da bonificação, não sendo possível a aplicação da multa qualificada em 150%. Afirmou que não houve ocultação ou tentativa de enganar o Fisco, pois todas as operações e bonificações foram declaradas, mas estranhamente falou em evasão, que nada mais é do que a burla por fraude e simulação:

(...) restou configurada a hipótese de evasão (e não a infração dolosa autuada). Nem se tem a conduta dolosa apenas vislumbrada pela fiscalização, nem ocorreu simples elisão, já que o procedimento adotado pela contribuinte, de apurar e recolher a menor o PIS e a Cofins não cumulativos escorando-se em descontos bonificações, para tanto emitindo documentos fiscais que não retratam os negócios realizados, não encontra guarida na lei.

A multa foi qualificada para o percentual de 150% com base no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488 de 2007. Como se sabe, o referido parágrafo remete às infrações dolosas tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Sem desprezar a gravidade da evasão praticada, penso que não ficou demonstrada, nesta seara tributária, infração dolosa. A prática adotada pela contribuinte pode mesmo ter alguma razão comercial, que não cabe investigar. Além do mais, a interpretação por ela almejada, de tratar os valores como descontos incondicionais se apoia no art. 1º, § 3º, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, não é de todo desarrazoada. Diante dessa justificativa, ainda que rejeitada, o dolo não restou configurado.

No entanto, manteve o lançamento sobre as bonificações por entender que devem ser adicionadas ao valor de venda, na medida em que bonificações não são equiparadas aos descontos incondicionais. Este argumento sobre a natureza jurídica das bonificações não foi explorado pela fiscalização.

Afirmou que a prática adotada pela contribuinte pode mesmo ter alguma razão comercial, que não cabe investigar, mas que não pode receber a interpretação por ela almejada, de tratar os valores como descontos incondicionais se apoia no art. 1º, § 3º, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Também neste ponto, discordo da r. decisão *a quo*, afastando-se a incidência de PIS e COFINS, na medida em que bonificações em mercadorias concedidas nas operações de venda, sem nenhuma exigência de evento futuro e incerto, têm a mesma natureza dos descontos incondicionais, natureza esta já definida pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos, Tema Repetitivo 144:

**TRIBUTÁRIO. ICMS. MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. ESPÉCIE DE DESCONTO INCONDICIONAL. INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL. ART. 13 DA LC 87/96. NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. (...)**

**2. 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. (STJ. REsp 1111156/SP, Relator(a) Ministro HUMBERTO MARTINS. PRIMEIRA SEÇÃO. Data do Julgamento 14/10/2009) (grifei)

O caso era de ICMS, mas o importante é a fixação da tese sobre a natureza jurídica das bonificações. Tanto que este entendimento também é aplicado ao IPI que, apesar da vedação na lei 4.502/1964 pela inclusão de valores descontados com descontos incondicionais do valor da operação, tem-se admitido a exclusão, como decidido no REsp 1.149.424, no sentido de que descontos incondicionais não integram a base de cálculo. A Corte Superior tem aplicado este precedente do ICMS ao IPI, afirmando que bonificações em mercadorias nas operações de venda têm a mesma natureza dos

descontos incondicionais. Há inclusive julgados em que se afirmou ser possível a repetição do indébito da parcela do imposto calculado sobre o valor da bonificação, desde que respeitado o art. 166 do CTN, comprovando que não repassou o ônus econômico do tributo ao contribuinte de fato:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. IPI. DESCONTOS INCONDICIONAIS. RESTITUIÇÃO. FABRICANTE. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. ART. 166 DO CTN. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO-COMPROVAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.

(...) 2. A fabricante (contribuinte de direito) somente é legitimada para pleitear a repetição dos valores pagos a título de IPI incidentes sobre operações realizadas como bonificações se demonstrar que assumiu o encargo financeiro do tributo, cumprindo a exigência do art. 166 do CTN.

(STJ. AgRg no REsp 1240129/SC. Relator(a) Ministro HERMAN BENJAMIN. SEGUNDA TURMA. DJe 09/09/2011)

Pois bem, bonificação, muito difundidas no varejo como “pague 2 e leve 3” ou “dúzia de treze” nada mais é do que espécie de descontos incondicionais, na medida em que representa uma redução nos preços unitários dos produtos vendidos, formando-se, com isso, o valor total da operação.

A bonificação em si mesma não precisa ser expressamente entabulada, bastando ser aceita pela parte compradora. Seu silêncio é parte da negociação. Assim, pegando-se o exemplo do relatório fiscal, acerca da diligência realizada com uma única cliente da Recorrente. Se a cliente pretendeu comprar 294 caixas de cervejas ao preço total de R\$ 11.902,64 e, por este mesmo e exato preço, recebeu 420 caixas, constando na nota fiscal a informação de que 126 caixas foram dadas em bonificações, seu aceite faz parte da negociação e não pode ser ignorada pela fiscalização.

A bonificação em mercadorias, em síntese, tem a mesma natureza dos descontos incondicionais, mas ao invés de reduzir o valor total da operação pela aplicação do desconto, mantém o mesmo valor, mas entrega uma quantidade maior de mercadorias, fazendo com que o custo unitário de cada produto seja reduzido, sem afetar o valor total da operação.

Com isso, neste ponto da autuação, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário.”

Acrescente-se que a decisão recorrida firmou entendimento de que as bonificações não possuem a mesma característica dos descontos incondicionais, conforme excerto a seguir:

“Os descontos incondicionais foram excluídos da base de cálculo do IPI porque reduzem o valor da operação. Já as bonificações não reduzem o valor da operação, mas apenas o valor unitário do produto. Não há, portanto, influência na base de cálculo do imposto.”

Tal posicionamento destoa da melhor interpretação que o caso requer.

O Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral decidiu que os valores relativos a descontos incondicionais não integram a base de cálculo do IPI, conforme decisão a seguir transcrita:

“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – VALORES DE DESCONTOS INCONDICIONAIS – BASE DE CÁLCULO – INCLUSÃO – ARTIGO 15 DA LEI N.º 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)

A tese fixada pela Suprema Corte restou assim ementada:

“É formalmente inconstitucional, por ofensa ao artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, o § 2º do artigo 14 da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo artigo 15 da Lei nº 7.798/1989, no ponto em que prevê a inclusão de descontos incondicionais na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, em descompasso com a disciplina da matéria no artigo 47, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional.”

Ademais, assiste razão à Recorrente quando afirma:

“69. Ressalte-se que nas operações realizadas a Recorrente vinculou as mercadorias vendidas àquelas dadas em bonificação (presente na mesma Nota Fiscal), tendo indicado os Códigos Fiscais de Operação - CFOPs nº 5910 e 6910, conforme pode se verificar no demonstrativo elaborado pela Fiscalização, fls. 2.812/3.558, “DEMONSTRATIVO DAS SAÍDAS BONIFICADAS DE CERVEJA E REFRIGERANTE (CFOP 5.910 E 6.910), bem como fez constar no campo “INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES” das Notas Fiscais que não haveria incidência do IPI sobre as mercadorias concedidas em bonificação por se tratarem de descontos incondicionais, conforme Notas Fiscais amostrais apresentadas pela Recorrente (Documentos 05 e 07 da Impugnação – Fls. 5575/5580).

70. Em nenhum momento a Fiscalização contestou a natureza incondicional dos descontos concedidos por meio de bonificações, de modo a não incidir o IPI.

71. O v. acórdão recorrido afastou a natureza de descontos incondicionais das bonificações concedidas pela Recorrente, sob o nebuloso fundamento de que “os descontos incondicionais foram excluídos da base de cálculo do IPI porque reduzem o valor da operação. Já as bonificações não reduzem o valor da operação, mas apenas o valor unitário do produto. Não há, portanto, influência na base de cálculo do imposto.”

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, comprehende justamente o oposto ao do julgamento recorrido. Ilustra-se tal compreensão com os precedentes a seguir catalogados:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/07/2011, 01/10/2011 a 31/10/2011

(...)

DESCONTOS INCONDICIONAIS. INCIDÊNCIA DE IPI. DECISÃO STJ COM REPERCUSSÃO GERAL

Deve ser aplicada a decisão do STJ, em sede de repercussão geral, e afastar da incidência do IPI os descontos incondicionais, concedidos sob a forma de bonificações em mercadorias.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado” (Processo nº 10925.722626/2013-25; Acórdão nº 3301-003.235; Relator Conselheiro Marcelo Costa Marques d’Oliveira; sessão de 28/03/2017)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2013

(...)

IPI. SAÍDA EM BONIFICAÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO.

Os produtos saídos do estabelecimento a título de bonificação não se sujeitam à incidência do IPI. (...)" (Processo nº 10480.721667/2015-32; Acórdão nº 3201-005.685; Relatora Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário; sessão de 24/09/2019)

Diante do exposto, voto por dar provimento no tópico ao Recurso Voluntário.

### **– DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA – INOCORRÊNCIA DA ALEGADA FRAUDE**

Em razão de se estar provendo o Recurso Voluntário em relação ao tópico anterior (não incidência do IPI sobre mercadorias dadas em bonificação), resta prejudicada a análise do tema, pois deve acompanhar a sorte do principal, devendo a multa ser excluída sobre a parcela provida do recurso.

Ressalte-se que no processo nº 13830.722419/2016-61 já mencionado neste voto, a multa agravada já havia sido excluída pela decisão de 1<sup>a</sup> instância conforme expressamente consignado no voto do relator, *in verbis*:

“Neste ponto, a própria r. decisão recorrida afastou a penalidade agravada diante da falta de comprovação da conduta dolosa na concessão da bonificação, não sendo possível a aplicação da multa qualificada em 150%. Afirmou que não houve ocultação ou tentativa de enganar o Fisco, pois todas as operações e bonificações foram declaradas, mas estranhamente falou em evasão, que nada mais é do que a burla por fraude e simulação;”

A decisão de 1<sup>a</sup> instância proferida no processo nº 13830.722419/2016-61 tem a seguinte ementa neste ponto em específico:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep  
Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2015  
(...)

MULTA QUALIFICADA DE 150%. NOTAS FISCAIS EMITIDAS COM BONIFICAÇÃO NÃO ACORDADAS COM OS CLIENTES. RECEITA NÃO TRIBUTADA SOB A JUSTIFICATIVA DE SER DESCONTO INCONDICIONAL. EVASÃO. FRAUDE NÃO CARACTERIZADA. REDUÇÃO DA MULTA AO PATAMAR BÁSICO DE 75%.

Infração apurada com base em informações fornecidas pela empresa, consistente em não tributação de receita correspondente aos valores de bonificações constantes de notas fiscais de saída, que para o emitente configurariam descontos incondicionais, apesar de assim não ter sido acordado com seus clientes, caracteriza-se como evasão. Não configurada a existência de fraude, descabe a qualificação da multa, cujo percentual é reduzido ao patamar básico de 75%. (...)"

### **- CONCLUSÃO**

Diante do exposto, voto por (i) rejeitar a preliminar de nulidade e (ii) dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a exigência do IPI sobre as mercadorias dadas em bonificação, com a exclusão da multa sobre a parcela provida do recurso.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

Fl. 20 do Acórdão n.º 3201-009.971 - 3<sup>a</sup> Sejul/2<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 13830.722421/2016-30