



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.721853/2020-37
ACÓRDÃO	3301-014.664 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	P. SEVERINI NETTO COMERCIAL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2017, 2018

SÚMULA CARF Nº 48

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de medida judicial não impede a lavratura de auto de infração.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE RECEITA. BONIFICAÇÕES.

Nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 531, de 18/12/2017, os descontos incondicionais são aqueles que constam da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependem de evento posterior à emissão desses documentos; somente os descontos considerados incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime não cumulativo. Os descontos condicionais obtidos pela pessoa jurídica configuram receita sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime não cumulativo, que não pode ser excluída da base de cálculo das referidas contribuições. Nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 291, de 13/06/2017, bonificações entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, são consideradas receita de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Cofins sobre o valor de mercado desses bens. A contrario sensu, quando as bonificações estiverem vinculadas às operações de venda, essas deverão ser tidas como espécie de desconto incondicional, não estando sujeitas à tributação pela Cofins.

LIMITAÇÃO DA MULTA AGRAVADA A 100%. LEI Nº 14.689/2023.

Com fundamento no disposto no inciso IV do caput do art. 150 da Constituição Federal, referendado por decisões do Supremo Tribunal Federal, fica cancelado o montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou

não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado, mesmo que a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para excluir do lançamento as bonificações em mercadorias cujas notas de bonificação ocorreram na mesma data, para o mesmo cliente, com numeração sequencial imediata, mesmo produto, mesmo transportador e para reduzir a multa agravada para 100%, vencidas as Conselheiras Rachel Freixo Chaves e Keli Campos de Lima, que davam provimento integral ao recurso. Em primeira votação, o Conselheiro Bruno Minoru Takii votou pela bonificação vinculada à venda pelo critério do dia e os Conselheiros Márcio José Pinto Ribeiro e Marco Unaian Neves de Miranda pelo critério de constância no corpo da nota fiscal.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever as etapas do presente processo administrativo, transcrevo parcialmente o relatório do acórdão da DRJ:

1. A empresa acima identificada foi submetida a procedimento fiscal, que resultou na lavratura do Termo de Verificação Fiscal (fls. 32/47), segundo o qual, a auditoria constatou que na apuração do PIS e da COFINS relativos aos anos calendário de 2017 e 2018 a contribuinte não considerou receitas sujeitas à tributação e se utilizou de créditos cuja legalidade não foi comprovada e/ou estão em desacordo com a legislação, em razão disto, realizou pagamentos a menor das contribuições.

2. No referido Termo constam a análise feita no procedimento fiscal e intimações feitas à contribuinte em cada situação analisada, a legislação aplicável, e as infrações apuradas, das quais são extraídos os trechos abaixo:

3.1- DA NÃO TRIBUTAÇÃO DAS BONIFICAÇÕES E OUTRAS RECEITAS(...) consultas realizadas nos arquivos das Escriturações Contábeis Fiscais (ECF), registros K355 (Saldos Finais das Contas Contábeis de Resultado Antes do Encerramento), identificamos a conta “51101015 DESCONTOS COMERCIAIS OBTIDOS” com os seguintes saldos credores anuais: (...)

De acordo com a legislação de regência, somente os descontos recebidos em decorrência da antecipação de pagamentos aos fornecedores são considerados receitas financeiras, sujeitos às alíquotas diferenciadas de 0,65% para o PIS e de 4% para a COFINS, Decreto nº 8.426/2015). Os demais descontos ativos devem ser tributados com alíquotas básicas (1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS).

(...)2- Em continuidade à análise dos dados constantes da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), registros K355 (Saldos Finais das Contas Contábeis de Resultado Antes do Encerramento), identificamos a conta “51101019 VERBAS RECEBIDAS PARA RATEIO” com os seguintes saldos credores anuais: (...)

3- Prosseguindo na análise dos dados constantes das Escriturações Contábeis Fiscais (ECF), registros K355 (Saldos Finais das Contas Contábeis de Resultado Antes do Encerramento), identificamos a conta “51101022 BAIXA DE MERCADORIA BONIFICADA/BRIND” com os seguintes saldos credores anuais:

Cabe dizer ainda que a partir das NF-e escrituradas pela empresa no SPED Fiscal (EFD ICMS IPI) com CFOP 1910 e 2910 (Entrada de Bonificação, Doação ou Brinde), os valores das bonificações/doações recebidas em mercadoria corresponderam a R\$2.521.443,13 em 2017 e R\$1.675.153,14 em 2018.

(...)4- Ainda na análise dos dados constantes das Escriturações Contábeis Fiscais (ECF), registros K355 (Saldos Finais das Contas Contábeis de Resultado Antes do Encerramento), identificamos as seguintes contas com saldos credores:

(...) Como o contribuinte não respondeu às intimações para prestar esclarecimentos, é cabível o agravamento da multa de ofício, nos termos do parágrafo 2º, inciso I, do artigo 44, da Lei 9.430/96.

(...) Desta forma, todas as contas mencionadas nas intimações entregues à empresa, a saber: descontos comerciais obtidos, verbas recebidas para rateio,

baixa de mercadoria bonificada/brinde, outras receitas, juros e multas recebidos, tarifa de boletos-clientes, receita de aplicações financeiras, variação monetária ativa, descontos obtidos, receita de aplicação financeira pela gestora, sobra de caixa e aluguéis recebidos, representam ingressos de receitas e como tal foram classificadas pela empresa em sua contabilidade (Sped Contábil), exceto as três primeiras (descontos comerciais obtidos, verbas recebidas para rateio, baixa de mercadoria bonificada/brinde) que foram classificadas como redutoras de custos e todas, de acordo com as leis citadas, são sujeitas à tributação pelo PIS e pela Cofins.

(...)Assim, bonificações em mercadorias que não sejam dadas em forma de desconto incondicional (reduzindo o valor da nota fiscal de venda), mas em separado, constituem-se doações que são receitas para quem as recebem, sujeitas à incidência das contribuições.

Mais uma vez cabe dizer que a P. Severini mesmo intimada três vezes não respondeu às intimações da fiscalização e conseqüentemente, não informou a natureza e a motivação de cada uma das contas e operações nela classificadas, não esclareceu a sistemática comercial e contábil, não apontou suas contrapartidas e não assinalou os registros nas EFD-Contribuições de forma que fosse possível identificar sua tributação e nem apresentou justificativas para a falta de tributação de tais receitas.

Pelo exposto, constata-se a insuficiência de declaração e recolhimento do PIS e da Cofins sobre os valores das contas analisadas neste item. Os valores mensais das bases de cálculo de cada uma das contas foram retirados do Sped Contábil da empresa (exceto os valores das bonificações/doações recebidas em mercadoria em 2018 retirados do SPED Fiscal EFD ICMS IPI com CFOP 1910 e 2910 Entrada de Bonificação, Doação ou Brinde), e encontram-se detalhados no Anexo 1, que é parte integrante deste Termo. Desta forma, os valores de PIS e de Cofins pagos a menor serão cobrados mediante auto de infração.

3.2- DA GLOSA DOS CRÉDITOS DAS RUBRICAS “AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMO”, “AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO” E “OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO”(…) a P. Severini foi intimada a informar a que se referiam alguns créditos listados pela fiscalização, constantes das EFD Contribuições relativas aos anos de 2017 e 2018, mais especificamente das rubricas “Aquisição de bens utilizados como insumo”, “Aquisição de serviços utilizados como insumo” e “Outras operações com direito a crédito” e a detalhar pormenorizadamente como estes itens foram utilizados na atividade da empresa.

Como os créditos advindos da rubrica “Outras operações com direito a crédito” se referiam a depósitos judiciais a empresa foi também avisada, que o detalhamento destes créditos deveria incluir também um histórico da contenda, além cópias da petição inicial, liminar, sentença, decisões proferidas, dos recursos interpostos, dos depósitos judiciais efetuados, dos acórdãos prolatados, Certidão de Objeto e Pé, etc., de modo a evidenciar a situação atual do processo;

Em sua resposta a empresa disse, de forma genérica, que a questão está “sub judice” já que nos autos do processo foi adotado o procedimento de realizar o creditamento de insumos e serviços questionados nos autos, com incidência de PIS e Cofins na aquisição, efetuando o depósito judicial do valor aproveitado como crédito. Apresentou ainda a petição inicial do processo judicial por ela mencionado e o andamento processual do mesmo.

Entretanto em sua réplica o contribuinte não indica a qual dos itens questionados se refere a sua resposta e nem apresenta vários dos elementos solicitados, tais como cópia das decisões proferidas, cópias dos depósitos judiciais, etc. Desta forma não é possível identificar a qual dos itens se refere a sua resposta a nem ter a certeza se o aproveitamento destes créditos está de acordo com o que prescreve a legislação.

Assim sendo, o contribuinte foi reintimado, (...) foi acrescentado que a P. Severini deveria apresentar as justificativas para os créditos de forma individual, ou seja, uma justificativa para cada linha um dos créditos de cada rubrica e se qualquer dos créditos tivesse sido incluído em depósito judicial a empresa deveria apresentar a memória de cálculo de cada um dos depósitos, identificar todos os créditos que compõem cada depósito a apresentar a cópia do comprovante do depósito.

(...) mesmo intimada três vezes a empresa respondeu apenas ao primeiro Termo e mesmo assim de forma genérica e incompleta (...)Pelo exposto não foi deixada à fiscalização outra alternativa a não ser a glosa dos créditos questionados. Os valores mensais das glosas foram retirados das EFDContribuições da empresa e encontram-se detalhados no Anexo 2, que é parte integrante deste Termo. Assim, o valor do PIS e da Cofins pagos a menor serão cobrados mediante auto de infração.

3.3- DA GLOSA DE CRÉDITOS DA RUBRICA “AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA”
Da análise da rubrica “Aquisição de bens para revenda” a fiscalização decidiu pela glosa de noventa e cinco notas fiscais de entrada, cujo crédito apropriado pela P. Severini está em completo desacordo com o prescrito na legislação.

Todos as notas fiscais são de produtos cuja alíquota do PIS/ e da Cofins foi reduzida a zero, a saber: alho (Lei 10.865/2004, art. 28, inciso III); álcool em forma de acendedor e em forma de gel (Lei 9.718/98, art. 5º, parágrafo 1º com redação dada pela Lei 11.727/2008, art. 7º); azeite (Lei 12.839/2013, art. 1º, inciso XXIII); macarrão instantâneo e risoles de carne (Lei 10.925/2004, art. 1º, inciso XVIII), margarina (Lei 10.925/2004, art. 1º, inciso XXV) e queijo prato e mozzarella (Lei 10.925/2004, art. 1º, inciso XII).

As notas fiscais, bem como a base legal para a glosa de cada uma delas estão individualmente listados no Anexo 3 que é parte integrante deste Termo. Em razão desta glosa, o valor de PIS e Cofins pagos a menor serão cobrados mediante auto de infração.

3.4- APLICAÇÃO INDEVIDA DE ALÍQUOTAS BÁSICAS NO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE MERCADORIAS FABRICADAS SOB OS INCENTIVOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS Ao analisarmos as EFD-Contribuições do contribuinte e considerando que o contribuinte sujeita-se exclusivamente ao regime de não cumulatividade na apuração do PIS e da Cofins, constatamos, que a P. Severini se utilizava de alíquotas diferentes das prescritas na legislação, para apurar o crédito sobre as notas fiscais de fornecedores situados na zona franca de Manaus. Ato contínuo a empresa foi intimada (...)

Pelo exposto conclui-se, que ao se utilizar das alíquotas básicas para o cálculo do crédito do PIS (1,65%) e da Cofins (7,6%) sobre as mercadorias provenientes da zona franca de Manaus o contribuinte agiu em desacordo com a legislação, que as estabelece em 1% para o PIS e 4,6% para a Cofins e desta forma, o valor excedente será glosado e o valor de PIS e Cofins pagos a menor serão cobrados mediante auto de infração. O valor do crédito excedente consta do anexo 4, que é parte integrante deste Termo.

3. Em face das irregularidades apuradas, foram lavrados os seguintes autos de infração, para os períodos de apuração de janeiro de 2017 a dezembro de 2018:

- Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS não cumulativa (fls.

02/15), que inclui o tributo, multa de ofício e juros de mora calculados até 07/2020, num total de R\$ 12.647.388,49;

- Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS não cumulativo (fls. 17/30), que inclui o tributo, multa de ofício e juros de mora calculados até 07/2020, num total de R\$ 3.210.164,12.

4. O fundamento legal das exigências, os demonstrativos de apuração, cálculo dos juros e demais acréscimos legais, constam dos autos de infração.

5. A interessada tomou ciência dos autos de infração em 29/07/2020 (fl. 206), e interpôs a impugnação de fls. 213/230 em 27/08/2020 (fl. 210), na qual alega, em síntese, que:

- APLICAÇÃO INDEVIDA DE ALÍQUOTAS BÁSICAS NO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE MERCADORIAS FABRICADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS:

- A Impugnante reconhece seu equívoco, eis que, indevidamente, seu sistema de apuração de créditos de PIS e COFINS não distinguiu a necessidade de aplicação das alíquotas reduzidas (1% PIS e 4,6% COFINS) no creditamento das aquisições feitas de fornecedores situados na Zona Franca de Manaus; Assim, fará o pagamento, com a redução de 50% sobre a multa de 75% aplicada, neste item específico, correspondendo ao valor original de R\$ 27.330,22 relativo ao PIS e R\$ 126.139,50 relativo à COFINS.

- NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS SOBRE O RECEBIMENTO DE VERBAS E BONIFICAÇÕES:

- A Impugnante é empresa atacadista distribuidora e adquire grandes quantidades de mercadorias para revenda. Seus fornecedores, dependendo de cada negociação específica e do maior volume de mercadorias adquiridas, ao invés de reduzir o preço das mercadorias, procedem da seguinte forma:

a) OUTORGA DE VERBA: Parte do valor pago pelas mercadorias adquiridas é de imediato devolvido à Impugnante, em dinheiro; b) OUTORGA DE BONIFICAÇÃO: É fornecida quantidade maior de mercadorias do que as adquiridas para revenda, sem aumento do preço.

- As verbas e bonificações fazem parte do processo de negociação entre fornecedor e comprador e estão condicionadas à aquisição de determinado volume de mercadorias em determinado período, mediante prévio acordo.

- Tais itens não são recebidos a título gratuito, mas oneroso, assim, nada têm de doação, que é sempre gratuita.

- Ademais, nem a lei tributária nem seu intérprete podem “alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, para definir ou limitar competências tributárias”, conforme artigo 110 do Código Tributário Nacional.

- “Como comprovação, a Impugnante demonstra, usando como exemplo negociação para compra de 2.532 caixas de hastes flexíveis com ponta de algodão e discos de algodão, fabricados pela COMPANHIA MANUFATURA DE TECIDOS DE ALGODÃO, CNPJ 19.525.260/0001-09, com sede em Cataguases-MG, gerando bonificação de 300 caixas:

1) Nota Fiscal de número 000.083.079, emitida pelo fornecedor, para acobertar o trânsito das mercadorias, (Doc. Anexo I), tendo no rodapé o número sequencial do fornecedor 322466, a título de REMESSA POR COMPRA E VENDA (emitida com CFOP n. 5101 – código de venda e CST n. 001 – operação tributada por PIS e COFINS); 2) Nota Fiscal de número 000.083.080, emitida pelo mesmo fornecedor, NA MESMA DATA, para acobertar o trânsito das 300 caixas das mesmas mercadorias, fornecidas a título de BONIFICAÇÃO, negociada especificamente para esta compra, (Doc. Anexo II), tendo no rodapé o número sequencial do fornecedor 322467 (emitida com CFOP n. 5910 – código exclusivo da bonificação e CST 008 – operação não tributada por PIS e COFINS); 3) Comprovação de que ambas as mercadorias constantes de ambas as Notas, (tanto a de compra e venda como bonificação), foram entregues NO MESMO DIA, PELA MESMA TRANSPORTADORA, ATRAVÉS DO MESMO CONHECIMENTO ELETRÔNICO DE TRANSPORTE – CTE N. 18449 emitido por Ativa Distr. E Logística Ltda. (Doc. Anexo III).” ¶ “Como exemplo de pagamento de verba, a Impugnante junta o anexo acordo promocional (Doc. Anexo IV), pelo qual se comprometeu a comprar 9.343 caixas de bebidas de fabricação Campari do Brasil Ltda, no período compreendido entre 01 de agosto de 2018 e 31 de agosto de 2018 e recebeu a verba de R\$ 60.000,00”.

- No presente caso, não obstante as bonificações não tenham constado do corpo das notas fiscais de venda, uma parte delas teve sua emissão na mesma data, ao mesmo cliente, com numeração sequencial imediata, envolveu o mesmo produto, o mesmo transportador.
 - Portanto, as mesmas não podem ter ficado na dependência de evento posterior à emissão da nota fiscal de venda, o que permite sua caracterização como “descontos incondicionais concedidos”, mostrando-se irrelevante, porquanto não fundado em lei, o preenchimento da condição de que constem da própria nota fiscal de venda. A exigência do registro da bonificação nas notas não se trata de condição necessária.
 - A Solução de Consulta nº 291/2017- COSIT não pode ser aplicada, pois a outorga de verbas e bonificações no presente caso se dá a título oneroso.
 - As verbas e bonificações são classificadas como redutoras de custo da impugnante e não importam em incidência do PIS e da COFINS.
 - Em razão do sistema da não cumulatividade, não há prejuízo ao fisco a tributação ou não das verbas e bonificações, já que o creditamento é feito apenas sobre as mercadorias efetivamente pagas. As recebidas a título de bonificação e verbas não geram créditos, justamente pela não incidência das contribuições.
 - Como a impugnante não fez o creditamento de PIS e COFINS sobre as verbas e bonificações, se mantida a exigência, pagaria duplamente ao Fisco. Assim, se mantida a presente autuação, estar-se-á diante de injustiça e ilegalidade.
 - MULTA DE 112,50 %, APLICADA SOBRE AS AUTUAÇÕES RELATIVAS ÀS BONIFICAÇÕES E VERBAS:
 - A fiscalização argumenta que intimou por três vezes a Impugnante, sem obter resposta. Como a Peticionária optou por não responder, entendeu a fiscalização seria o caso de aplicação da multa agravada.
 - As solicitações da fiscalização não se encaixam nos incisos do parágrafo segundo do artigo 44, da Lei nº 9430/96.
 - As planilhas solicitadas não são documentos que a contribuinte é obrigada a ter ou manter, não são os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218/1991, nem a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.
- Também não são esclarecimentos.
- Cabe à fiscalização, quando do lançamento, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, conforme artigo 142 do CTN, com base nos arquivos e informações que foram disponibilizadas ao fisco, inclusive através dos meios digitais transmitidos. Se tinha o Fisco seus próprios meios para obter as informações, não caberia o agravamento da multa por não apresentar essas mesmas informações na forma de planilhas.

- Ademais, não pode ser entendido como informações as razões legais que levam o contribuinte a adotar determinado registro e enquadramento de fatos contábeis.

Se assim fosse, estaria o contribuinte obrigado a adiantar os argumentos legais de sua defesa, o que só é exigível quando da apresentação da impugnação.

- GLOSA DOS CRÉDITOS DAS RUBRICAS AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS:

- A Impugnante informou que ajuizou ação N° originário 2005.38.00013121-8 (numeração CNJ 003094-31.2005.4.01.3810), para questionar a proibição da Receita Federal de aproveitamento de crédito de insumos no pagamento do PIS e COFINS. Assim, creditou normalmente o PIS e COFINS incidente sobre a aquisição dos insumos questionados, e fez depósito dos valores creditados nos Autos judiciais.

- Em anexo, junta a inicial do referido processo (Doc. VI), o andamento do mesmo obtido no site do E. TRF da 1ª Região (Doc. VII), bem como as guias comprovadoras dos depósitos judiciais efetuados (Doc. Anexo VIII), nos exatos valores da autuação. Também anexa (Docs. IX e X) planilhas de 2017 e 2018 relacionando todos os créditos aproveitados e que resultaram nos depósitos judiciais feitos.

- Portanto, é improcedente a autuação relativa à glosa dos créditos depositados.

- GLOSA DE CRÉDITOS, AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA:

- A fiscalização glosou o aproveitamento de crédito de PIS e COFINS sobre álcool em forma de acendedor e em forma de gel e alho, sob o argumento que tais produtos teriam alíquota reduzida a zero;

- O álcool para limpeza doméstica, não é álcool carburante, tratado na Lei nº 10.865/2004, como incidência monofásica. Pela Lei nº 11.727/2008, tais produtos têm incidência de PIS e COFINS não cumulativos.

- A fiscalização confundiu preparado de alho e sal frito com alho in natura ou produtos cozidos no vapor ou congelados que representam a exceção da incidência monofásica, conforme Artigo 28, inciso III da Lei nº 10865/2004.

- Em anexo (Doc. XI e XII) junta Notas Fiscais e espelho do sistema da Secretaria da Fazenda comprovando a tributação das mercadorias Álcool para uso doméstico e alho frito.

- Cita decisões administrativas e doutrina para corroborar seus entendimentos.

6. Os documentos apresentados com a impugnação encontram-se juntados aos autos.

7. Em 02/09/2020 (fl. 421), a contribuinte apresentou petição (fl. 424), a fim de promover a juntada dos anexos pagamentos de PIS e COFINS da parte incontroversa (fls. 425/472).

8. Às fls. 480/527 constam os extratos de consulta dos citados pagamentos para o PIS e a COFINS, que foram alocados aos créditos tributários em análise, conforme despachos de fls. 544/545 9. É o relatório.

Em sessão de 04/03/2021, a DRJ julgou a impugnação parcialmente procedente, tendo adotado a seguinte ementa (Acórdão nº 108-010.676):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2017, 2018 CITAÇÃO DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS E DOUTRINA.

No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB) expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada às decisões administrativas ou teses doutrinárias.

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. VINCULAÇÃO.

O julgador da esfera administrativa deve observar as normas legais e regulamentares, assim como os demais atos vinculantes.

IMPUGNAÇÃO. PRODUÇÃO DE PROVAS.

No processo administrativo fiscal, a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações da defesa.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. PERCENTUAL.

A multa de ofício deve ser agravada, no percentual de 112,5%, quando o sujeito passivo não atender as intimações para prestar esclarecimentos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2017, 2018

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. INCIDÊNCIA.

As receitas que não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS são apenas aquelas autorizadas em lei. As bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da receita bruta, para efeito de apuração da base de cálculo do PIS, apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. AÇÃO JUDICIAL.

A alegação de que a contribuinte está discutindo judicialmente determinados créditos glosados no procedimento fiscal, e que efetuou os respectivos depósitos judiciais, deve vir acompanhada da documentação comprobatória.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA.

Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens para revenda não sujeitos ao pagamento da contribuição.

INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de declaração e de recolhimento de débitos pelo sujeito passivo, deve ser formalizado o crédito tributário pelo lançamento.

CRÉDITOS. GLOSA. REVERSÃO.

Revertidas as glosas em face dos documentos comprobatórios apresentados pela contribuinte, deve ser exonerada parte exigência fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2017, 2018

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. INCIDÊNCIA.

As receitas que não integram a base de cálculo da COFINS são apenas aquelas autorizadas em lei. As bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da receita bruta, para efeito de apuração da base de cálculo da COFINS, apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. AÇÃO JUDICIAL.

A alegação de que a contribuinte está discutindo judicialmente determinados créditos glosados no procedimento fiscal, e que efetuou os respectivos depósitos judiciais, deve vir acompanhada da documentação comprobatória.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA.

Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens para revenda não sujeitos ao pagamento da contribuição.

INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de declaração e de recolhimento de débitos pelo sujeito passivo, deve ser formalizado o crédito tributário pelo lançamento.

CRÉDITOS. GLOSA. REVERSÃO.

Revertidas as glosas em face dos documentos comprobatórios apresentados pela contribuinte, deve ser exonerada parte exigência fiscal.

Impugnação Procedente em Parte

Em 22/04/2021, a Recorrente apresentou o seu recurso voluntário, tendo trazido os seguintes tópicos recursais:

- (a) Não incidência de PIS/COFINS sobre verbas/bonificações;
- (b) Inaplicabilidade da multa de 112,5%;
- (c) Impossibilidade de lavratura de auto de infração sobre débito garantido judicialmente.

É o relatório.

VOTO

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este efeito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- RICARF.

De início, quanto à alegação de que a Fiscalização não poderia lavrar auto de infração por existência de processo judicial em que se discute alguns dos insumos glosados, aplica-se aqui o entendimento pacificado na Súmula CARF nº 48, isto é, *“a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de medida judicial não impede a lavratura de auto de infração”*.

I. Mérito

I.1. – Bonificações

Depois, explica a Recorrente que é empresa comercial atacadista de grande porte, e que recebe de seus fornecedores bonificações em mercadoria, as quais são feitas com o objetivo de ampliar o volume adquirido mediante a redução do preço médio dos produtos, conforme é possível verificar no trecho abaixo:

Os fornecedores fabricantes das mercadorias, como incentivo ao aumento de compras e dependendo de cada negociação específica e do maior volume de determinada mercadoria que vier a ser adquirida em dado momento, ao invés de reduzir o preço das mercadorias, OUTORGAM VERBA, devolvendo parte do valor pago pela mercadoria adquirida, em dinheiro, ou OUTORGAM BONIFICAÇÃO, entregando quantidade maior de mercadorias do que as adquiridas, sem inclusão de tais mercadorias acrescidas no valor a ser pago;

Em continuação, aduz a Recorrente que as bonificações não poderiam ter sido classificadas pela Fiscalização como “receitas de doação ou equivalente”, isto porque as

mercadorias são recebidas dentro de um contexto negocial, onde o objetivo principal é a redução do custo de aquisição das mercadorias por si revendidas, equivalendo, assim, ao recebimento de desconto incondicional.

Adicionalmente, a Recorrente esclareceu em sua impugnação que as bonificações recebidas não eram lançadas nas mesmas notas de venda de seus fornecedores, porém, uma parte delas teria sua emissão na mesma data, com numeração sequencial imediata, envolvendo o mesmo transportador, fato esse que não foi refutado pela DRJ, conforme é possível verificar no parágrafo 35 do Acórdão recorrido, limitando-se a evocar a tese contida na Solução de Consulta COSIT nº 291/2017 para fundamentar a manutenção da exigência fiscal:

35. A defesa alega ainda que, no presente caso, não obstante as bonificações não tenham constado do corpo das notas fiscais de venda, uma parte delas teria sua emissão na mesma data, ao mesmo cliente, com numeração sequencial imediata, envolveria o mesmo produto, o mesmo transportador, portanto, não poderia ter ficado na dependência de evento posterior, o que permitiria sua caracterização como “descontos incondicionais concedidos”. Assim, entende que seria irrelevante, já que não fundado em lei, o preenchimento da condição de que constem da própria nota fiscal de venda.

36. Note-se que a legislação autoriza a exclusão da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS dos descontos incondicionais concedidos, nos termos do inciso V, do § 3º do artigo 1º das leis citadas acima.

37. Portanto, para que as bonificações de que trata a impugnante possam ser excluídas da base de cálculo das contribuições, elas devem ser identificadas na forma de descontos incondicionais.

38. Solução de Consulta nº 291/2017- Cosit, citada pela autoridade fiscal, trouxe o entendimento de que as bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, sem vinculação a operação de venda, são consideradas receitas de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo as contribuições em análise, e que as bonificações são consideradas descontos incondicionais concedidos quando constarem da nota fiscal, conforme ementa e trechos abaixo reproduzidos (...)

39. Desta forma, ao contrário do alegado, as bonificações têm que constar das notas fiscais para que sejam configuradas como descontos incondicionais concedidos e, assim, ter autorização legal para que sejam excluídas da base de cálculo das contribuições.

Em sessão de 30/07/2025, este Julgador havia adotado a tese de que o recebimento de bonificações resultaria em aumento do patrimônio pelo varejista, tendo como contrapartida o reconhecimento de uma receita, a qual seria tributável pelo PIS/COFINS, nos termos do art. 1º,

§1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, entendimento esse que também adotou quando da relatoria do Acórdão nº 3301-014.252.

Contudo, durante o período de vista, este Julgador analisou de forma mais aprofundada a jurisprudência deste E. CARF, tendo identificado as seguintes correntes interpretativas:

- (a) Restrita: é similar à tese veiculada na SC COSIT nº 291/2017, e considera que toda e qualquer bonificação representaria aumento de patrimônio e, por consequência, implicaria o reconhecimento de receita, a qual estaria sujeita às contribuições ao PIS/COFINS;
- (b) Intermediária: considera que as bonificações que estejam vinculadas a operações de venda são equipadas ao desconto incondicional e, nessa situação, a incidência das contribuições é afastada por força do art. 1º, §3º, inc. V, “a”, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A seguir, transcrevo ementa deste CARF nesse sentido:

Ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Data do fato gerador: 31/05/2010

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE RECEITA. BONIFICAÇÕES.

Nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 531, de 18/12/2017, os descontos incondicionais são aqueles que constam da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependem de evento posterior à emissão desses documentos; somente os descontos considerados incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime não cumulativo. Os descontos condicionais obtidos pela pessoa jurídica configuram receita sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime não cumulativo, que não pode ser excluída da base de cálculo das referidas contribuições. Nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 291, de 13/06/2017, bonificações entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, são consideradas receita de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Cofins sobre o valor de mercado desses bens. Conforme entendimento pacífico do STJ, descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

(CARF. Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção. PAF nº 10980.915804/2012-14. Acórdão nº 3302-014.566. Rel. Lazaro Antonio Souza Soares. Pub.: 17/09/2024)

- (c) Avançada: considera que os ingressos a título gratuito, dentro de um contexto comercial, não representam receita dentro do conceito jurisprudencial estabelecido para o termo “receita bruta”, razão pela qual não haveria que se falar em incidência de PIS/COFINS. A tese da bonificação como “reduzora de custos” tem precedentes no CARF, mas ganha maior expressão na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ. A seguir, transcrevo ementa deste CARF e do STJ nesse sentido:

COFINS. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES. MODALIDADES. NATUREZA JURÍDICA. DESCONTO INCONDICIONAL. DOAÇÃO. EXCLUSÃO. NÃO-INCIDÊNCIA. PROVA.

As bonificações podem ser vinculadas ou desvinculadas de operações de venda. As primeiras são redutoras do preço e, quando concedidas sem vinculação a evento futuro e incerto, têm natureza de desconto incondicional. As segundas, por serem desvinculadas da venda, são transferidas por liberalidade da empresa, apresentando natureza de doação. Em ambos os casos não há incidência dos PIS/Pasep e da Cofins, uma vez que os descontos incondicionais são excluídos da base de cálculo (Lei nº 10.833/2003, art. 2º, § 3º, V, “a”; Lei nº 9.718/1998, art. 3º, § 2º, I; Lei nº 10.637/2002, art. 1º, § 3º, V, “a”; Lei nº 9.715/1998, art. 3º, parágrafo único) e porque, ao bonificar por liberalidade, a empresa promove uma doação de mercadoria, não auferindo qualquer receita desta operação. A exigência de prova de ligação com uma concomitante operação de venda, por sua vez, somente faz sentido para a primeira espécie de bonificação. Para as bonificações desvinculadas de operações de venda, basta a apresentação das notas fiscais e dos contratos que lhe servem de suporte, provas estas devidamente acostadas aos autos. Recurso Voluntário Provido em Parte. Direito Creditório Reconhecido em Parte.

(CARF. Segunda Turma Especial da Terceira Seção. PAF nº 10865.900786/2008-14. Acórdão nº 3802-003.549. Rel.: Solon Sehn. Pub.: 30/09/2014)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INOCORRÊNCIA. ARTS. 1º, CAPUT, § 3º, V, A, DAS LEIS NS. 10.637/2002 E 10.883/2003. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. INGRESSO PATRIMONIAL NOVO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS POR VAREJISTA COM DESCONTO CONCEDIDO POR FORNECEDORES. PARCELA REDUTORA DO CUSTO QUE NÃO CARACTERIZA RECEITA DO COMPRADOR. CONTRAPARTIDA DO ADQUIRENTE PARA OBTENÇÃO DO ABATIMENTO NÃO CONSTITUI PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO.

I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do

provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II – O tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Não existência de omissão, contradição ou obscuridade.

III – Consoante previsto nos arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.883/2003, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, nº regime não cumulativo, consiste no total de receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, razão pela qual o conceito jurídico de receita não se vincula àquele veiculado pela ciência das finanças. Precedente do STF.

IV – Nas relações comerciais entre agentes econômicos, o adquirente de mercadorias para revenda despende valores com a compra de produtos para desempenho de sua atividade empresarial, sendo desinfluyente a natureza jurídica dos descontos obtidos do fornecedor para a incidência das contribuições em exame quanto ao varejista, porquanto rubrica modificadora da receita de quem vende e redutora dos custos do comprador.

V – A pactuação de contrapartida a cargo do revendedor para a redução da quantia paga ao fornecedor constitui forma de composição do preço acordado na transação mercantil, motivo pelo qual não pode ser dissociada desse contexto para figurar, autonomamente, como a contraprestação por um serviço.

VI – Os descontos concedidos pelo fornecedor ao varejista, mesmo quando condicionados a contraprestações vinculadas à operação de compra e venda, não constituem parcelas aptas a possibilitar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS a cargo do adquirente.

VII – Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido.

(STJ. 1ª Turma. REsp nº 1.836.082. Rel. Regina Helena Costa. Sessão de 11/04/2023)

É relevante destacar que o motivo que ensejou o pedido de vista foi justamente essa pluralidade de entendimentos existentes sobre a matéria, combinada com a alegação e a existência de documentos no sentido de que parcela substancial das bonificações estavam atreladas a operações de venda.

Diante da manifestação do Colegiado, a Recorrente providenciou a elaboração de planilhas e documentos para suportá-las, tendo explicado em sua manifestação complementar que:

- (a) Procedia à juntada de novos documentos com fundamento no art. 16, § 4º, “c”, e § 5º, do Decreto nº 70.235/72;
- (b) Parcela das bonificações por si recebidas foram em espécie. Para essa modalidade, juntou a planilha “Dinâmica 2017-2018” (além de NFs), onde correlaciona depósitos a notas fiscais de aquisição de mercadorias;
- (c) A parcela mais relevante de bonificações por si recebidas foi em mercadorias. Em planilha intitulada “CRUZAMENTO_CGO_105_112_vs_compras.xlsx”, a empresa relaciona as notas fiscais de bonificação às notas fiscais de venda.

Ao analisar a planilha referente às bonificações em mercadoria, é possível identificar verossimilhança nas alegações feitas pela Recorrente, pois, na maior parte dos casos, as notas fiscais das bonificações foram emitidas na mesma data – ou em data próxima – daquelas que documentaram as operações de venda, conforme é possível verificar a seguir:

FORNECEDOR	BONIFICAÇÃO					COMPRA			
	CGO Bonificação	NF-e Bonificação	Data	Valor (R\$)		CGO Compra	NF-e Compra	Data	Valor (R\$)
100182 - COML AGRICOLA GUARACAÍ LT	112	266201	2018-11-13	40	<Bonificação referente a Compra >	128	266199	2018-11-13	958,8
100223 - AGRICOLA FAMOSA LTDA	112	100160	2018-11-30	70	<Bonificação referente a Compra >	128	100159	2018-11-30	1547
10074 - RICEX IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA	112	121416	2017-04-26	163	<Bonificação referente a Compra >	101	121415	2017-04-25	407,5
10104 - POLENGHI INDUSTRIAS ALIMENTÍCIAS LTDA	112	530948	2017-10-31	374,8	<Bonificação referente a Compra >	101	530992	2017-10-31	533,9
10104 - POLENGHI INDUSTRIAS ALIMENTÍCIAS LTDA	112	530948	2017-10-31	168,3	<Bonificação referente a Compra >	101	530992	2017-10-31	533,9
10104 - POLENGHI INDUSTRIAS ALIMENTÍCIAS LTDA	112	620824	2018-05-15	152,63	<Bonificação referente a Compra >	101	620909	2018-05-15	375,41
10104 - POLENGHI INDUSTRIAS ALIMENTÍCIAS LTDA	112	639240	2018-06-27	80,86	<Bonificação referente a Compra >	101	639252	2018-06-27	203,06
10104 - POLENGHI INDUSTRIAS ALIMENTÍCIAS LTDA	112	639240	2018-06-27	755,42	<Bonificação referente a Compra >	101	639252	2018-06-27	841,5

Em vista do quanto aqui foi exposto, tendo a aderir à tese da impossibilidade de tributação das bonificações recebidas, desde que as operações estejam vinculadas à operação de venda. Observando-se os documentos recentes trazidos pela Recorrente, considero que atendem a esses critérios – pois, para os demais, embora existam indícios, não há certeza acerca de sua adesão à situação teórica proposta – as bonificações em mercadoria – portanto, ficam excluídas todas as demais bonificações de outra natureza - cujas notas fiscais foram emitidas no mesmo dia daquelas que documentaram operações de venda.

Todavia, como houve a apresentação de mais de duas soluções durante a sessão de julgamento, sendo a minha posição derrotada em votação sucessiva (art. 112, RICARF), optei pela posição um pouco mais rigorosa quanto às provas, admitindo a não tributação apenas das bonificações em mercadorias cujas notas de bonificação ocorreram na mesma data, para o mesmo cliente, com numeração sequencial imediata, mesmo produto e mesmo transportador.

I.2. – Multa agravada de 112,5%

Relativamente à multa agrava de 112,5%, a DRJ assim fundamentou a sua decisão:

46. Com relação aos lançamentos analisados acima, tendo em vista que a contribuinte não respondeu às intimações para prestar esclarecimentos, foi aplicado o agravamento da multa de ofício, nos termos do parágrafo 2º, inciso I, do artigo 44, da Lei 9.430/96: (...)

47. A impugnante alega que, como optou por não responder às intimações, entendeu a fiscalização seria o caso de aplicação da multa agravada, no entanto, as solicitações da fiscalização não se encaixariam na lei citada e não seriam esclarecimentos, pois entende que não pode ser consideradas como informações as razões legais que levam a contribuinte a adotar determinado registro e enquadramento de fatos contábeis. Afirma que as planilhas não são documentos que a contribuinte é obrigada a ter ou manter, não são os arquivos ou sistemas de que tratam os artigos 11 a 13 da Lei nº 8.218/1991, nem a documentação técnica de que trata o artigo 38 da mesma Lei.

48. Argumenta que cabe à fiscalização, quando do lançamento, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, conforme artigo 142 do Código Tributário Nacional CTN, com base nos arquivos e informações que foram disponibilizadas ao fisco, inclusive através dos meios digitais transmitidos, e que se a fiscalização tem seus próprios meios para obter as informações, não caberia o agravamento da multa por não apresentar essas mesmas informações na forma de planilhas.

49. De fato, nos termos do artigo 142 do CTN, abaixo transcrito, compete à autoridade fiscal constituir o crédito por meio do lançamento, o que foi feito, como tratado anteriormente, com base nas informações constantes das Escriturações Contábeis Fiscais (ECF) da contribuinte: (...)

50. No entanto, a autoridade fiscal pode, no curso do procedimento fiscal, intimar a contribuinte a apresentar documentos e esclarecimentos que se façam necessários para verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, e apurar a exatidão das declarações e documentos apresentados.

51. No presente caso, como já citado, a contribuinte “mesmo intimada três vezes não respondeu às intimações da fiscalização e conseqüentemente, não informou a natureza e a motivação de cada uma das contas e operações nela classificadas, não esclareceu a sistemática comercial e contábil, não apontou suas contrapartidas e não assinalou os registros nas EFD-Contribuições de forma que fosse possível identificar sua tributação e nem apresentou justificativas para a falta de tributação de tais receitas”.

52. Essa omissão, ao contrário do que entende a defesa, se subsume ao disposto no § 2º, inciso I, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96 (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007), afinal o contribuinte deixou de prestar os esclarecimentos solicitados. Desta forma, tendo em vista o não atendimento pelo sujeito passivo

das intimações feitas pela autoridade fiscal para prestar esclarecimentos, o aumento da multa para o percentual de 112,5% decorre de determinação legal e, portanto, é correta sua aplicação. 53. Destaca-se que a IN RFB nº 1911/2019, que regulamentou a apuração, a cobrança, a fiscalização e a arrecadação do PIS e da COFINS, atualmente vigente, estabelece: (...)

54. Desta forma, deve ser mantida a multa aplicada no percentual de 112,5% para os lançamentos tratados anteriormente.

Relativamente a este ponto, há norma superveniente favorável à contribuinte, conforme previsto no artigo 14 da Lei nº 14.689/2023, cujos termos exatos transcrevo a seguir:

Art. 14. Com fundamento no disposto no inciso IV do caput do art. 150 da Constituição Federal, referendado por decisões do Supremo Tribunal Federal, fica cancelado o montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado, mesmo que a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte.

Por se tratar de norma mais específica e, também, por prever penalidade menos severa que a norma anterior – atraindo, assim, a incidência do art. 106, inc. II, “c”, CTN -, voto por reformar parcialmente a decisão da DRJ sobre a questão, limitando a multa agravada a 100%.

II – Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir do lançamento as bonificações em mercadorias cujas notas de bonificação ocorreram na mesma data, para o mesmo cliente, com numeração sequencial imediata, mesmo produto e mesmo transportador, e para reduzir a multa agravada para 100%.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii