



Processo nº 10314.720714/2018-95
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3402-010.312 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de março de 2023
Recorrentes AMBEV S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/04/2015

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. PRELIMINAR AFASTADA.

Os casos de nulidade no PAF são os elencados no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972. Constatado erro na base de cálculo, mas sem alteração do critério jurídico adotado para a autuação, não há que se falar em nulidade. Assim, a matéria deve ser analisada como mérito, uma vez que não houve elementos que possam dar causa à nulidade alegada.

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

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/04/2015

COFINS. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS VINCULADAS A OPERAÇÃO DE VENDA. EQUIPARAÇÃO AOS DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

As bonificações em mercadorias, quando vinculadas à operação de venda, concedidas na própria Nota Fiscal que ampara a venda, e que não estiverem vinculadas à operação futura, por se caracterizarem como redutoras do valor da operação, constituem-se em descontos incondicionais, previstos na legislação de regência do tributo como valores que não integram a sua base de cálculo e, portanto, para sua apuração, podem ser excluídos da base de cálculo da Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/04/2015

PIS/PASEP. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS VINCULADAS A OPERAÇÃO DE VENDA. EQUIPARAÇÃO AOS DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

As bonificações em mercadorias, quando vinculadas à operação de venda, concedidas na própria Nota Fiscal que ampara a venda, e que não estiverem vinculadas à operação futura, por se caracterizarem como redutoras do valor da operação, constituem-se em descontos incondicionais, previstos na legislação de regência do tributo como valores que não integram a sua base de cálculo e, portanto, para sua apuração, podem ser excluídos da base de cálculo do PIS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar os recursos da seguinte forma: **(i)** pelo voto de qualidade, para afastar a nulidade do auto de infração. Vencidos os Conselheiros Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara, Mateus Soares de Oliveira (Suplente convocado) e Cynthia Elena de Campos (relatora), que declaravam, de ofício, a nulidade do auto de infração por vício material. Designado o Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda para redigir o voto vencedor quanto a este item; e **(ii)** por unanimidade de votos, em **(ii.1)** conhecer e negar provimento ao Recurso de Ofício e **(ii.2)** no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário. Manifestaram intenção em apresentar declaração de voto os Conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Carlos Frederico Schwochow de Miranda. Julgamento iniciado na sessão de novembro de 2022.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

(assinado digitalmente)

Carlos Frederico Schwochow de Miranda – Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Mateus Soares de Oliveira (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Mateus Soares de Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 107-004.752 (e-fls. 30.638 a 30.667), proferido pela 16ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07 que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, nos seguintes termos:

- Quanto às alegações relativas às bonificações e sua equiparação aos descontos incondicionais, considerar improcedente a impugnação;
- Relativamente aos erros de cálculo, considerar procedente a impugnação, reduzindo os valores lançados conforme planilhas constantes do voto, nos

termos em que apurado na diligência fiscal determinada por esta Turma, com os acréscimos legais correspondentes;

- Relativamente aos erros na aplicação da pauta fiscal, considerar improcedente a impugnação, mantendo o lançamento quanto às operações relativas aos produtos Brahma Chopp Zero e Skol Beats Senses;
- Não apreciar as alegações relativas aos produtos “Pepsi Twist, Citrus Antarctica e outros”, apresentadas pela impugnante apenas na manifestação relativa à diligência, considerando-as intempestivas;
- Quanto às saídas em bonificações oriundas dos centros de distribuição, considerar improcedente a impugnação, mantendo o lançamento a elas relativo.

A decisão recorrida foi proferida com a Ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/04/2015

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO (REFRI) - BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS - BASE DE CÁLCULO - Para determinar o valor da Cofins devida em cada período de apuração, a pessoa jurídica optante pelo regime especial de que trata o art. 58-J da Lei nº 10.833/2003 deverá multiplicar a quantidade comercializada (incluindo as mercadorias fornecidas a qualquer título em programas de bonificação), em litros, pelo respectivo valor referido no caput do art. 27 do Decreto nº 6.707/2008.

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO (REFRI) - COFINS DEVIDA - APURAÇÃO – De acordo com as notas explicativas às Tabelas IX, X e XI do Decreto nº 6.707/2008, salvo se expresso na marca comercial constante nas tabelas do referido Decreto, os valores para os produtos identificados aplicam-se a todos os seus tipos e variações. A classificação “Demais Nacionais Especiais” refere-se a marcas comerciais de cervejas não expressamente relacionadas.

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO (REFRI) - CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO - INCIDÊNCIA - Não é possível equiparar, para fins de aplicação da alíquota zero prevista no art. 58-B da Lei nº 10.833/2003, os centros de distribuição da pessoa jurídica a comerciantes atacadistas e varejistas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/04/2015

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO (REFRI) - BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS - BASE DE CÁLCULO - Para determinar o valor do PIS devido em cada período de apuração, a pessoa jurídica optante pelo regime especial de que trata o art. 58-J da Lei nº 10.833/2003 deverá multiplicar a quantidade comercializada (incluindo as mercadorias fornecidas a qualquer título em programas de bonificação), em litros, pelo respectivo valor referido no caput do art. 27 do Decreto nº 6.707/2008.

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO (REFRI) - COFINS DEVIDA - APURAÇÃO – De acordo com as notas explicativas às Tabelas IX, X e XI do Decreto nº 6.707/2008, salvo se expresso na marca comercial constante nas tabelas do referido Decreto, os valores para os produtos identificados aplicam-se a todos os seus tipos e

variações. A classificação “Demais Nacionais Especiais” refere-se a marcas comerciais de cervejas não expressamente relacionadas.

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO (REFRI) - CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO - INCIDÊNCIA - Não é possível equiparar, para fins de aplicação da alíquota zero prevista no art. 58-B da Lei nº 10.833/2003, os centros de distribuição da pessoa jurídica a comerciantes atacadistas e varejistas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/04/2015

LANÇAMENTO - ERRO DE CÁLCULO NA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - COMPROVAÇÃO - Verificada em diligência a ocorrência de erro de cálculo na apuração do crédito tributário lançado, correta a revisão dos valores exigidos.

LANÇAMENTO - DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA PELO CONTRIBUINTE NO CURSO DO PROCEDIMENTO FISCAL - A documentação apresentada pelo contribuinte no curso do procedimento fiscal e considerada no lançamento não pode ser afastada quando não comprovado, ou sequer alegado, erro em seu preenchimento.

IMPUGNAÇÃO - ALEGAÇÕES EXTEMPORÂNEAS - DESCONSIDERAÇÃO – Não devem ser analisadas pelo colegiado de 1ª instância as alegações apresentadas apenas em manifestação relativa à diligência realizada, não apresentadas na impugnação original e que não se referem à diligência ou ao seu resultado, por se caracterizarem como extemporâneas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Considerando que o valor exonerado ultrapassa o limite estabelecido pela Portaria MF nº 63/2017 e, por força do art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, bem como alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997 e Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023¹, a DRJ de origem recorreu de ofício a este Tribunal Administrativo.

Por bem reproduzir os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de autos de infração de PIS e de Cofins atinentes aos meses de 01/2014 a 04/2015 (fls. 30.058 a 30.082), lavrados contra o contribuinte acima identificado e empresas por ele sucedidas decorrentes de insuficiência de recolhimento das contribuições, apuradas por unidade de produto, de acordo com o Regime Especial de Tributação de que trata o Decreto nº 6.707/2008 e alterações, nos seguintes valores:

Contribuição – Cofins (2960)	R\$ 2.146.780.280,40
Juros de Mora (calculados até 12/2018)	R\$ 891.229.854,00
Multa Proporcional (passível de redução)	R\$ 1.610.085.210,25
Valor do Crédito Tributário	R\$ 4.648.095.344,65

¹ Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Contribuição – Pis/Pasep (2986)	R\$ 450.986.362,19
Juros de Mora (calculados até 12/2018)	R\$ 187.223.887,42
Multa Proporcional (passível de redução)	R\$ 338.239.771,58
Valor do Crédito Tributário	R\$ 976.450.021,19
Valor Total do Crédito Tributário	R\$ 5.624.545.365,84

O Termo de Constatação de fls. 2.677/2.691, que acompanha os autos de infração sob análise, contém as considerações da autoridade fiscal, abaixo reproduzidas:

- Conforme comunicado ao contribuinte por meio do Termo de Início (ciência eletrônica em 04/06/2018) essa fiscalização, nos termos do art. 133 da lei nº 5.172/66 (CTN), abrange também as sucedidas (e respectivas filiais) listadas a seguir:

CNPJ - sucedidas	Razão Social
02.808.708/0001-07	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV
73.082.158/0001-21	AMBEV BRASIL BEBIDAS S/A
02.125.403/0001-92	LONDRINAS BEBIDAS S/A
33.719.311/0001-64	CERVEJAS REUNIDAS SKOL CARACU S/A
12.268.405/0001-94	EAGLE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS S/A
24.627.201/0001-81	CACHOEIRAS DE MACACU BEBIDAS LTDA

- O contribuinte, assim como suas sucedidas, é optante do Regime Especial de Tributação de que trata o Decreto nº 6.707 de 23 de dezembro de 2.008 e alterações posteriores. Tal decreto estabelece, dentre outras coisas, que os valores das contribuições para o PIS e para a COFINS serão calculados pela multiplicação dos seguintes fatores:

- preço de referência expresso em Reais por litro (R\$/l), o qual depende da embalagem e marca do produto definidos no Anexo-III do citado decreto;
- percentual da base de cálculo dependente do produto e período de vigência conforme estabelecido pelas tabelas do Anexo-IV do decreto;
- valor-base da contribuição (em R\$/L), obtido pela multiplicação do preço de referência do item (1) pelo percentual de que trata o item (2) anterior;
- alíquotas (2,5% e 11,9% respectivamente para o PIS e COFINS);
- quantidade comercializada, em litros, dos produtos submetidos ao regime especial expressa em litro.

- As unidades dos produtos que saíram da fiscalizada sob a rubrica “bonificação”, sem que tenha sido demonstrado o seu efeito redutor no valor unitário de venda e consequente redução no custo unitário ao cliente, incluem-se nesse último fator, quantidade comercializada, tal qual mencionado no § 2º, art. 27 do Decreto nº 6.707/2008.

- A partir das notas fiscais eletrônicas (NFe's) constatamos que o contribuinte e suas sucedidas deram saída, sob a rubrica “Remessa em Bonificação” cujos códigos CFOP são 5910 e 6910, a produtos enquadrados no regime especial de

tributação de que trata o Decreto nº 6.707/2008, sem o destaque do PIS e da COFINS correspondentes.

- Indagada a respeito da política de bonificação empregada pela fiscalizada, identificando os critérios para sua concessão, a fiscalizada assim respondeu: *“A Intimada esclarece que a bonificação nas vendas de bebidas é um mecanismo existente em suas políticas comerciais, equiparado a um desconto incondicional. A Intimada esclarece que a bonificação mostra um mecanismo eficiente para repasse do desconto ao consumidor final, pois aumenta a disponibilidade do produto no último elo da cadeia.”*

- Preliminarmente observamos que a bonificação só se equipara ao desconto condicional quando reduz o valor unitário de venda e, conseqüentemente, o custo unitário de aquisição do produto. Caso contrário a remessa do produto é mera liberalidade do vendedor e, nesse caso, não dedutível de sua base de cálculo. Nesse sentido, inclusive, já se pronunciou a RFB por meio da Solução Consulta nº 130 da 8ª Região Fiscal, de 03 de maio de 2012 (DOU 26/06/2012).

- Não obstante, a fiscalizada não apresentou qualquer documentação que fizesse prova do que alegou (bonificação equiparada ao desconto incondicional), demonstrando os efeitos citados (redução do valor unitário de venda), sem o que não é possível acolher o que foi apenas alegado.

- Desse modo, a classificação da saída de produtos comercializados como “bonificada” tal qual utilizada pela empresa (sem prova da equivalência com o desconto condicional), mostra-se de aplicação discricionária, segundo suas (da empresa) diretrizes comerciais, visto que não se vislumbram os efeitos próprios do desconto incondicional: redução do valor unitário de venda do lado da empresa vendedora e, simultaneamente, redução do custo unitário para o cliente destinatário.

- Ao contrário, exame de algumas das notas fiscais que deram saídas em bonificação, revela que não há redução alguma do custo unitário. Com efeito, vejamos os exemplos das notas fiscais nº 22018, 9000 e 4255, para as quais foram calculados os preços unitários dos produtos nelas discriminados.

- Em todas as notas trazidas como exemplos, para as saídas dos produtos sob o código 5910 (saídas bonificadas) são atribuídos valores que compõem o total da nota fiscal, isto é, a ser cobrado do cliente (desconto pago pelo cliente!). Fato mais relevante é que os preços unitários correspondentes são exatamente os mesmos dos produtos cujo CFOP de saída é 5401 (vendas de produção – substituição tributária).

- Do ponto de vista do valor total recebido pelo vendedor, assim como do custo unitário e do total pago pelo cliente, é indiferente se a quantidade de saída bonificada é 2664, 11064 unidades de Malzbier Brahma (nota nº 4255) ou mesmo qualquer outra quantidade do produto, ou seja, tanto para o vendedor (quanto ao valor faturado) como para o comprador (quanto ao custo unitário do produto adquirido) é completamente indiferente a quantidade alocada sob uma ou outra rubrica (bonificada ou não).

- Não há nenhuma redução dos custos unitários dos produtos, não havendo, portanto, nenhuma correlação entre as saídas bonificadas ora sob fiscalização e eventuais descontos incondicionais, como sugere o contribuinte.

- Por outro lado, os efeitos da subtração da base de cálculo das contribuições dos produtos que deram saída como bonificados, sem que se demonstre sua equivalência com o desconto incondicional, são evidentemente deletérios ao FISCO, uma vez que não seriam oferecidos à tributação do PIS e COFINS nos termos do Decreto nº 6.707/2008.

- Vale dizer, as contribuições para o PIS e a COFINS no regime especial dependeriam de quantos produtos o contribuinte escolheria (aleatoriamente) dar saída como “bonificada”, ou seja, estaríamos diante de uma contribuição cujo montante estaria à mercê exclusivamente de alocação aleatória (do contribuinte) às saídas de CFOP 5910 (saídas bonificadas). Evidentemente não é a interpretação correta do dispositivo legal em questão.

- Conclusão imediata e inevitável é que, não tendo sido demonstrado que as saídas sob CFOP 5910 e 6910 são de fato equiparadas a desconto incondicional, com seus efeitos próprios de redução do valor unitário de venda, essas unidades, que o contribuinte deu saída como “Remessa em Bonificação” (CFOP 5910 e 6910), são unidades comercializadas tal qual mencionado no § 2º, art. 27 do Decreto nº 6.707/2008.

- Faz-se necessário, portanto, a constituição das contribuições, que se encontra consolidada mensalmente nos Anexo-A.01 (COFINS) e Anexo-A.02 (PIS) e detalhada, por nota fiscal, nos anexos “B.01” a “B.13”.

A contribuinte tomou ciência por via eletrônica em 21/12/2018, conforme termo de fls. 30.088/30.089.

Inconformada, apresentou a Impugnação de fls. 30.092/30.119 em 22/01/2019, acompanhada dos documentos de fls. 30.120/30.183; 30.186/30.546, por meio da qual faz suas considerações, abaixo reproduzidas por síntese, sem grifos no original:

- Preliminarmente, antes de entrar nas questões de direito, é importante destacar que na quantificação do PIS e COFINS há inúmeros equívocos, os quais implicaram a apuração de um suposto crédito tributário de valor absurdo e totalmente dissociado da realidade.

- Ao realizar a conferência das informações constantes nas planilhas Excel apresentadas à fiscalização, a Impugnante constatou que tais informações continham alguns “erros de fórmula”, dos quais resultou a apuração de quantidades e volumes de mercadorias irreais, não condizentes com as informações constantes nos respectivos documentos fiscais, e consequentemente induziram o i. Fiscal autuante a formalizar os lançamentos de valores manifestamente indevidos.

- Além disso, nesta verificação constatou também a existência de alguns outros erros desta feita incorridos pelo próprio i. Fiscal autuante.

- A fim de facilitar a verificação por essa C. Turma Julgadora dos equívocos incorridos, a Impugnante pede vênias para apresentar as anexas planilhas Excel (doc. 02), nas quais foram inseridas as fórmulas existentes nas planilhas que serviram de suporte no atendimento à fiscalização, inclusive com a manutenção dos erros para que possam ser verificados.

- Esclareça-se, por oportuno, que nas anexas planilhas (doc. 02) é possível “filtrar” na coluna “observação” cada um dos erros identificados, os quais redundaram na apuração dos valores indevidamente lançados, a título de PIS e COFINS.

- Com efeito, a análise das planilhas Excel apresentadas nesta oportunidade pela Impugnante demonstra que na apuração das contribuições sociais lançadas foram indevidamente considerados, de forma isolada ou combinada:

- (i) quantidades superiores às que de fato foram remetidas em bonificação, em decorrência de erro na fórmula da planilha Excel que multiplicava indevidamente a quantidade unitária dos produtos bonificados pelo número desses mesmos produtos indicados nas embalagens, quando em realidade a coluna “UN” do campo “DADOS DOS PRODUTOS/SERVIÇOS” da nota fiscal já se refere à unidade propriamente dita, e não à embalagem (“Erro Quantidade por Embalagem (12)”);

- (ii) quantidades superiores às que de fato foram remetidas em bonificação, em razão de erro na fórmula da planilha Excel que multiplicava em duplicidade a quantidade dos produtos por embalagem (“Erro Quantidade em Unidade (13)”);

- (iii) volumes superiores aos dos produtos entregues (“Erro Volume Unitário (14)”); e

- (iv) cálculo de conversão do volume dos produtos nos casos em que a informação já havia sido fornecida em litros (“Erro Cálculo Litragem (17)”).

- Vale salientar que os erros acima mencionados resultaram na apuração de valores supostamente devidos, a título de PIS e COFINS, muito superiores ao valor total da própria nota fiscal, como se verifica exemplificativamente em relação às notas fiscais nº 20503, de 30.01.2015, e 16387, de 03.12.2014 (docs. 05 e 06), mencionadas na Impugnação.

- Além disso, a fiscalização também incorreu em erro na aplicação da pauta fiscal no que diz respeito aos produtos Brahma Chopp Zero e Skol Beats Senses, como se pode verificar pela análise da anexa planilha (doc. 07).

- No mérito, é falsa a premissa da fiscalização de que, no caso concreto, não se vislumbrariam os efeitos próprios do desconto incondicional (a saber, “redução do valor unitário de venda do lado da empresa vendedora e, simultaneamente, redução do custo unitário para o cliente destinatário” – fl. 2681), sendo certo que tais efeitos podem ser verificados nas notas fiscais trazidas como exemplos pelo próprio i. Fiscal autuante – a fiscalização incorre em erro primário ao desconsiderar que o montante cobrado pela Impugnante é o valor da “FATURA”, e não “VALOR TOTAL DA NOTA”.

- A controvérsia instaurada nos autos deste processo administrativo se restringe em verificar os efeitos das bonificações concedidas pela Impugnante sobre o valor de venda unitário dos produtos por ela comercializados e por consequência sobre o custo unitário de aquisição desses mesmos produtos.

- Isso porque, segundo a fiscalização, em se verificando o efeito redutor da mercadoria bonificada, isto é, a redução do valor unitário de venda e, conseqüentemente, o custo unitário de aquisição do produto, a bonificação deve ser considerada/equiparada ao desconto incondicional, não integrando a quantidade comercializada, para fins de determinação das bases de cálculo do PIS e da COFINS, devidos no Regime Especial de Tributação – REFRI.

- Ao analisar as notas fiscais nº 4255, de 17.01.2014, 22018, de 02.07.2014 e 9000, de 31.01.2014 (doc. 08), o i. Fiscal autuante concluiu que “não há redução

alguma do custo unitário” (fl. 2681), razão pela qual em seu entender não haveria qualquer correlação entre “as saídas bonificadas ora sob fiscalização e eventuais descontos incondicionais” (fl. 2683).

- No entanto, o i. Fiscal autuante não se apercebeu que o montante efetivamente cobrado pela Impugnante de seu cliente não corresponde ao “VALOR TOTAL DA NOTA”, e que é composto pelos valores totais das mercadorias vendidas e bonificadas, mais os tributos incidentes na operação (IPI e ICMS), e sim ao valor indicado no campo “FATURA”, que corresponde ao valor das mercadorias vendidas, acrescido do IPI e ICMS (doc. 08).

- O valor efetivamente cobrado pela Impugnante de seu cliente é apenas aquele indicado no campo “FATURA”, que corresponde como já mencionado ao valor das mercadorias vendidas, acrescido do IPI e ICMS (doc. 08). Prova disso são os anexos boletos de cobrança e recibo, cujos valores são coincidentes com os informados no campo “FATURA” das respectivas notas fiscais, que estão indicadas naqueles documentos (doc. 09).

- Restando comprovado que (i) o valor efetivamente cobrado pela Impugnante é aquele indicado no campo “FATURA” das notas fiscais e que (ii) este valor corresponde apenas aos produtos vendidos, não contemplando os bonificados, não são necessários esclarecimentos adicionais para demonstrar que no caso concreto os produtos dados em bonificação resultaram na redução dos custos unitários dos produtos vendidos, bastando para tanto dividir o valor faturado, isto é o valor efetivamente cobrado do cliente, pela quantidade total de produtos entregues, ou seja a soma dos produtos vendidos (CFOP’s 5.410, 5.403, 6.401 e 6.403) e dos bonificados (CFOP’s 5.910 e 6.901).

- Para afastar eventuais dúvidas, a Impugnante junta nesta oportunidade cópias de mais de uma centena de notas fiscais, relativas aos períodos autuados (doc. 10), nas quais é possível verificar que no caso concreto as mercadorias bonificadas equivalem aos descontos incondicionais, visto que reduzem o valor unitário de venda e, conseqüentemente, o custo unitário de aquisição dos produtos da Impugnante.

- Diante do exposto, resta evidenciado também que as situações hipotéticas descritas nas fls. 2683 a 2685 do Termo de Constatação não guardam qualquer relação com o caso concreto, pois, ao contrário do que alega a fiscalização, as próprias notas fiscais por ela trazidas como exemplos (doc. 08), bem como as apresentadas nesta oportunidade (doc. 10) demonstram e comprovam que tanto do ponto de vista da Impugnante (vendedora), como de seus clientes (compradores), houve o efeito redutor próprio dos descontos incondicionais, uma vez que as mercadorias bonificadas efetivamente reduziram o valor unitário de venda e, conseqüentemente, o custo unitário de aquisição.

- Portanto, ao contrário do que se lê no Termo de Constatação, no caso concreto as bonificações concedidas pela Impugnante ostentam as características dos descontos incondicionais, visto que efetivamente resultaram na redução do valor unitário de venda e, por conseguinte, do custo unitário de aquisição, não havendo qualquer motivo que justifique a sua tributação pelo PIS e pela COFINS.

- Ademais, a própria Solução de Consulta nº 130 da 8ª Região Fiscal invocada pela fiscalização reconhece expressamente que as mercadorias concedidas em bonificação, seja com natureza de desconto incondicional ou como mera doação, jamais integram a base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS.

- Com efeito, independentemente da natureza que se queira dar às mercadorias entregues em bonificação, seja de descontos incondicionais, seja de “doações”, em hipótese alguma tais mercadorias podem ser consideradas como geradores de receita, para fins do PIS e da COFINS, na medida em que o conceito jurídico desse instituto não abrange situações e eventos que resultem num decréscimo ou diminuição patrimonial.
- Esse entendimento acerca do conceito jurídico de receita foi acolhido pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE nº 606.107/RS sob o rito do art. 543-B do antigo CPC, conforme se verifica pelo excerto do voto da Ministra Rosa Weber, reproduzido na Impugnação interposta.
- Saliente-se que a posição da Administração Tributária não destoa do entendimento doutrinário e jurisprudencial exposto, tendo decidido na Solução de Divergência nº 23/2013 que receita, no contexto do PIS e da COFINS, corresponde a elementos positivos que se integram ao patrimônio de determinada pessoa jurídica, incrementando-o.
- Sendo assim, em hipótese alguma poderiam ser mantidas as exigências do PIS e COFINS sobre os respectivos valores, haja vista que a entrega gratuita de mercadorias não gera o auferimento de qualquer receita para a pessoa jurídica que concede a bonificação, conforme restou decidido pela C. 2ª Turma Especial da 3ª Seção do CARF, em inúmeros julgados (acórdãos nº 3802-002.410, 3802-003.541, 3802-003.542, 3802-003.540, 3802-003.539, 3802-003.538, 3802-003.537, 3802-003.548, 3802-003.562, 3802-003.550, 3802-003.552, 3802-003.543, 3802-003.544, 3802-003.545, 3802-003.546, 3802-003.547, 3802-003.549, 3802-003.551, 3802-003.553, 3802-003.554).
- Ademais, há precedentes do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do antigo 2º Conselho de Contribuintes que reconheceram que as bonificações recebidas pela pessoa jurídica correspondem a receitas, sujeitas à incidência das contribuições sociais em tela (v.g., acórdão nº 3401-003.419, de 22.02.2017, e 204-03.304, de 01.07.2008).
- Sendo assim, sem questionar a validade desse entendimento, representaria evidente contradição lógica e jurídica sustentar que o mesmo evento, qual seja a entrega de mercadoria em bonificação, resultaria na apuração de receitas por duas pessoas que se encontram em posições opostas no mesmo negócio jurídico.
- Por fim, em qualquer hipótese, quando menos não poderia ser exigido qualquer valor a título de PIS e COFINS quanto às meras saídas de centros de distribuição, indevidamente também consideradas pela fiscalização.
- Admitindo-se apenas para argumentar que pelas razões acima já não sejam integralmente cancelados os lançamentos, cumpre ressaltar que no cômputo das contribuições lançadas a fiscalização incluiu de maneira indevida os produtos remetidos em bonificação por centros de distribuição (“CDD”), como demonstram a título exemplificativo algumas notas fiscais de bonificação emitidas por CDD no período autuado (doc. 11).
- No entanto, tal procedimento não encontra amparo na disciplina legal do regime especial de tributação do PIS e da COFINS, segundo a qual essas contribuições sociais devem ser recolhidas uma única vez, em toda cadeia, apenas pelo estabelecimento industrial ou importador.

- As receitas auferidas pelos produtores e importadores de bebidas frias (“água, refrigerantes, refrescos, cerveja sem álcool, reposidores hidroeletrólitos e compostos líquidos para o consumo que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína”) estavam sujeitas à sistemática de tributação concentrada das contribuições sociais em foco.
- Ou seja, o PIS e COFINS incidentes sobre as receitas decorrentes da comercialização daqueles produtos são concentrados no início da cadeia, devendo ser recolhidos pelo estabelecimento industrial (e/ou importador) dos mesmos, conforme expressamente previsto nos artigos 49, 52 e 58-J, “caput” e § 2 (Lei nº 10.833/2003).
- Por outro lado, as alíquotas das referidas contribuições devidas pelos comerciantes atacadistas e varejistas são reduzidas a zero por cento, nos termos dos artigos 50, inciso I e 58-B (Lei nº 10.833/2003).
- Os CDD da Impugnante atuam como meros revendedores/distribuidores dos produtos adquiridos, ou seja, em relação às mercadorias recebidas das unidades industriais ou adquiridas de terceiros aqueles estabelecimentos são meros “comerciantes atacadistas e varejistas”.
- Sendo assim, a inclusão no lançamento dos produtos remetidos em bonificação por centros de distribuição revela-se manifestamente ilegal já que produtos remetidos por estabelecimentos comerciais varejistas ou atacadistas, como são os CDD, são sujeitos à alíquota zero de PIS e COFINS nos termos do artigo 58-B da Lei nº 10.833/03 e do artigo 40 do Decreto nº 6707/08.

Ao fim, pugna pelo reconhecimento da insubsistência dos autos de infração lavrados.

O presente processo foi encaminhado a esta DRJ07 para julgamento em 24/05/2019 (fl. 30.554), tendo sido proferida por esta 16ª Turma a Resolução nº 12.001.242, de 06/08/2019 (fls. 30.555 a 30.566), convertendo o julgamento em diligência à unidade local, nos seguintes termos, relativamente à sua parte dispositiva:

Assim, entendo necessário retornar os autos à unidade local para que a autoridade lançadora confirme as quantidades consideradas e que, em sendo o caso de os equívocos apontados efetivamente terem ocorrido, as aludidas planilhas sejam revisadas, ainda que mediante intimação ao sujeito passivo, propondo-se, em decorrência, os eventuais ajustes necessários nos lançamentos efetuados.

Após, dê-se ciência deste resultado ao sujeito passivo para eventual manifestação, no prazo de trinta dias da ciência, retornando, em seguida, a esta DRJ/RJO para julgamento.

Em resposta, a DEFIS/SPO elaborou o relatório fiscal de diligência de fls. 30.572 a 30.577, com as seguintes informações:

- Os equívocos materiais apontados pelo contribuinte estão contidos em planilhas e documentos juntados à impugnação, relacionadas no quadro anexo, com os respectivos códigos de autenticação;
- A análise destas planilhas revela que os equívocos apontados pelo impugnante são resumidamente de erro de cálculo de litragem;

- Inicialmente a Fiscalização apurou o total de litros (coluna “M” – *TOTAL de Litros Comercializado por NFe*) pela multiplicação das colunas “K” (*TOTAL de Produto Comercializado por NFe*) e “L” (*Capacidade da embalagem individual do Produto em Litros*), quando o correto, segundo o contribuinte, deveria ser o valor da própria coluna “I” (*Quantidade de Unidade de Comercialização na descrição da NFe*) para parte dos produtos listados;

- Observe-se que o preenchimento das colunas “K” e “L” foi feito pelo próprio contribuinte que, para tanto, teve orientações expressas e detalhadas no *Termo de Início* de 30/05/2018. Verificando-se por amostragem observa-se que, de fato, o contribuinte preencheu incorretamente a coluna “K” para parte dos produtos, levando-se, conseqüentemente, ao cálculo incorreto do total de litros comercializado por NFe (coluna “M”);

- Assim sendo, procedeu-se à correção dos equívocos identificados, conforme detalhado nas planilhas anexas, relacionadas no quadro abaixo com seus respectivos códigos de identificação geral gerado pelo SVA;

- As correções efetuadas por esta diligência foram destacadas em vermelho;

- Especificamente na planilha “Comparativo para Despacho”, anexa, encontram-se consolidados os valores corrigidos, lançados no auto de infração

O contribuinte foi cientificado da Resolução nº 12.001.242 e do relatório fiscal em 22/09/2020 (fls. 30.605/30.606), apresentando complementação à impugnação em 21/10/2020 (fl. 30.611 e 30.614 a 30.617) nos seguintes termos:

- Embora os erros apontados na impugnação tenham sido corrigidos em sua quase totalidade, resultando em expressiva redução dos montantes lançados de PIS e COFINS, as novas planilhas da fiscalização ainda contêm alguns equívocos, a saber:

(i) Erro no enquadramento de alguns produtos (tome-se, como exemplo, o *Brahma Chopp Zero* (NCM 2209.90.00), que nos períodos autuados estavam enquadrados no Grupo 2 ou 6 (“*Demais Marcas Nacionais Especiais*”), mas que foi inadvertidamente equiparado ao *Brahma Chopp* (NCM 2203.00.00), então enquadrado no Grupo 14; o mesmo verifica-se em relação à *Pespi Twist*, que foi enquadrada no Grupo 17 (Tabela III), apesar de o enquadramento correto desse produto ser no Grupo 18 (Tabela III), ou ainda o *Citrus Antarctica*, enquadrado no Grupo 14 (Tabela IV), mas que deveria ter sido enquadrado no Grupo 17 (Tabela IV), dentre outros); e

(ii) Erro na aplicação da pauta fiscal no que diz respeito ao produto *Skol Beats Senses*, classificado no NCM 2208.90.00 (“*Álcool etílico não desnaturalado, com um teor alcoólico, em volume, inferior a 80 % vol; aguardentes, licores e outras bebidas espirituosas*”), que não está sujeito ao Regime Especial de Tributação – REFRI.

- Para facilitar a identificação e correção desses equívocos, que ainda persistem nas novas planilhas apresentadas pela Fiscalização, a Impugnante apresenta as anexas planilhas em Excel (doc. j – arquivos não pagináveis), nas quais tais equívocos podem ser facilmente verificados, aplicando-se os filtros existentes na Coluna “Observação Diligência” dessas planilhas;

- Ante o exposto, não restam dúvidas de que os equívocos acima apontados devem ser corrigidos, caso a impugnação não seja provida quanto ao mérito, o que se admite apenas para fins de argumentação;

- Por fim, reitera os demais fundamentos de sua defesa, requerendo que a mesma seja julgada procedente.

O presente processo retornou a esta DRJ07 em 26/10/2020 para julgamento.

A Contribuinte recebeu a Intimação nº 920113/2021 – ECOA/SRRF08 pela via eletrônica em data de 01/03/2021, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 30682, apresentando o Recurso Voluntário de fls. 30687 a 30731 em data de 30/03/2021 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 30685), pelo qual pediu o provimento do recurso para que seja reconhecida a total insubsistência do Auto de Infração, o que fez pelas seguintes razões:

i) **Preliminarmente:** Nulidade do Acórdão recorrido, uma vez ter alterado o critério jurídico da autuação ao inovar o fundamento invocado no auto de infração:

- ✓ *Julgadores da DRJ07 mantiveram os autos de infração lavrados contra a Recorrente com base em argumentos jamais aventados pela fiscalização, os quais inclusive conflitam com a premissa do trabalho fiscal;*
- ✓ *fiscalização reconheceu expressamente que a bonificação pode ser equiparada ao desconto incondicional, admitindo que neste caso as mercadorias bonificadas poderiam ser excluídas das bases de cálculo do PIS e da COFINS, mas autuou a Recorrente alegando exclusivamente que ela não teria apresentado “qualquer documentação que fizesse prova do que alegou (bonificação equiparada ao desconto incondicional), demonstrando os efeitos citados (redução do valor unitário de venda), sem o que não é possível acolher o que foi apenas alegado”;*
- ✓ *A r. decisão recorrida, por outro lado, justificou a manutenção dos lançamentos tributários em questão com base no argumento totalmente novo de que a equiparação das bonificações a descontos incondicionais para efeitos de exclusão da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS somente seria possível no caso de tributação “ad valorem”, mas que isso seria irrelevante no caso de tributação por alíquotas “ad rem” (sistemática do REFRI) pois nesse caso a seu ver importaria “somente a quantidade comercializada”, incluindo-se aí no seu entender as mercadorias bonificadas, independentemente de implicarem redução do valor unitário de venda ou não.*

ii) **Mérito:** Improcedência das alegações fiscais:

- ✓ *As autuações em foco estão fundadas exclusivamente na alegação fiscal de que no caso dos autos “não se vislumbra os efeitos próprios do desconto incondicional: redução do valor unitário de venda do lado da empresa vendedora e, simultaneamente, redução do custo unitário para o cliente destinatário” (fl. 2681);*
- ✓ *O i. Fiscal autuante conclui que “não tendo sido demonstrado que as saídas sob CFOP 5910 e 6910 são de fato equiparadas a desconto incondicional, com seus efeitos próprios de redução do valor unitário de venda, essas unidades, que o contribuinte deu saída como ‘Remessa em Bonificação’ (CFOP 5910 e 6910), são unidades comercializadas tal qual mencionado no § 2º, art. 27 do Decreto nº 6.707/2008” (fl. 2685);*
- ✓ *Os exemplos acima, trazidos no TVF e pela DRJ, tratam como se vê de situações hipotéticas em que o contribuinte poderia majorar o preço unitário usualmente*

cobrado para, com as bonificações concedidas, na prática receber o preço total que receberia caso houvesse vendido todos os produtos pelo seu preço usual;

- ✓ *Esclareceu tratar-se de um mecanismo adotado em sua política comercial equiparado a um desconto incondicional, que prefere transformar em mercadorias concedidas gratuitamente (bonificadas) como forma de assegurar com maior eficácia que o desconto seja repassado ao consumidor, estimulando o consumo dos produtos de sua fabricação;*
- ✓ *A controvérsia instaurada nos autos deste processo administrativo restringe-se a verificar se procedem as alegações feitas pela fiscalização quanto aos efeitos das bonificações concedidas pela Recorrente sobre o valor de venda unitário dos produtos por ela comercializados e por consequência sobre o custo unitário de aquisição desses mesmos produtos;*
- ✓ *No caso concreto, as bonificações correspondem a descontos incondicionais, uma vez que efetivamente reduziram o valor/custo unitário das mercadorias vendidas. A bonificação deve ser considerada/equiparada ao desconto incondicional, não integra a quantidade comercializada e não representa receita, para fins de determinação das bases de cálculo do PIS e da COFINS, devidos no REFRI;*
- ✓ *Solução Consulta nº 130 da 8ª Região Fiscal, de 03 de maio de 2012 (DOU 26/06/2012), invocada pela Fiscalização, invalida a fundamentação utilizada no lançamento de ofício e corrobora os argumentos da defesa, pois reconhece que a bonificação em mercadorias não representa, em hipótese alguma, receita da pessoa jurídica que a concede;*
- ✓ *Improcedência do novo fundamento aduzido pela DR, pois a legislação só permite a incidência sobre a quantidade vendida de bebidas (art. 1º, §§ 1º, 2º e 3º, V, “a” das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03).*

iii) Subsidiariamente: Necessidade de correção dos erros na apuração da base de cálculo do PIS/COFINS, mantidos pela r. decisão recorrida:

- ✓ *Além dos erros que foram sanados pela r. decisão recorrida, a Recorrente verificou que os lançamentos tributários estavam viciados pelos seguintes erros:*

Skol Beats Senses: fiscalização procedeu ao enquadramento errôneo do produto como Skol Beats (“cerveja de malte” - NCM 2203.00.00), sendo que na realidade se trata de “bebida quente”, com Código NCM 2208.90.00 e, portanto não se sujeita ao REFRI;

Brahma Chopp Zero: foi demonstrado que este produto se trata de cerveja sem álcool (NCM 2209.90.00), motivo pelo qual deveria ter sido enquadrado nos Grupos 2 ou 6 (“Demais Marcas Nacionais Especiais”), tendo a fiscalização indevidamente equiparado àquele produto ao Brahma Chopp (NCM 2203.00.00). Os produtos Brahma Chopp Zero (NCM 2209.90.00) e Brahma Chopp (NCM 2203.00.00) possuem marcas comerciais distintas. Com isso, aplica-se ao caso concreto a regra do item 3 das Notas Explicativas (Tabelas X, XI e XII), segundo a qual as marcas comerciais não expressamente relacionadas naquelas Tabelas devem ser classificadas como “Demais Nacionais Especiais”.

Antarctica Pilsen Extra: foi enquadrado pela fiscalização na Tabela XII, Grupo 20, quando o correto seria enquadrá-lo no Grupo 2 daquela mesma tabela;

Bohemia: a fiscalização enquadrou esse produto na Tabela XII, Grupo 33, ao invés de enquadrá-lo corretamente no Grupo 2 daquela mesma tabela;

Bohemia Escura: no entender da fiscalização, esse produto estaria enquadrado na Tabela XI, Grupo 4, quando em realidade o seu enquadramento correto é no Grupo 17 daquela mesma tabela;

Citrus Antarctica (Pet e LT 350ml): o Sr. Fiscal autuante enquadrou esse produto nas Tabelas III, Grupo 16, e IV, Grupo 14, ao invés de enquadrá-lo nas Tabelas III, Grupo 20, e IV, Grupo 17;

Fusion: a fiscalização enquadrou o mesmo produto ora no Grupo 01, ora no Grupo 25 da Tabela VIII, embora o seu enquadramento correto seja no Grupo 9 da referida tabela;

Pepsi Cola Mix Bag, Pepsi Cola Light Mix Bag e Sukita Mix Bag: ao invés de enquadrar esses produtos na Tabela VII, Grupo Post-M, a fiscalização enquadrou-os equivocadamente na Tabela VI, Grupo 17;

Pepsi Twist (Pet 600ml e Pet 2L) e Pepsi Twist Zero (Pet 2L): a fiscalização considerou equivocadamente que esses produtos estariam enquadrados na Tabela III, Grupo 17, quando em realidade o enquadramento correto é no Grupo 18 daquela mesma tabela.

- ✓ *Todavia, tais erros de enquadramento indicados não foram cometidos em relação à totalidade das operações relativas ao Antarctica Pilsen Extra, Bohemia; Bohemia Escura; Citrus Antarctica; Fusion; Pepsi Cola Mix Bag; Pepsi Cola Light Mix Bag; Pepsi Twist; Pepsi Twist Zero e Sukita Mix Bag, ou seja, apesar de em alguns casos, como acima demonstrado, a fiscalização ter enquadrado tais produtos em Grupos e/ou Tabelas errados, noutros casos ela considerou o enquadramento correto desses mesmos produtos, o que somente revela a falta de consistência do trabalho fiscal e o absurdo, data maxima venia, de se pretender manter um lançamento nesses termos;*
- ✓ *Tal erro de enquadramento de alguns produtos foram discriminados nas planilhas que instruíram a sua manifestação a respeito do Relatório de Diligência Fiscal (fls. 30614/30617);*
- ✓ *Os erros cometidos na apuração da base de cálculo dos tributos lançados são passíveis de correção a qualquer momento, inclusive de ofício pelas autoridades fiscais, sobretudo no caso concreto em que sua subsistência levaria à manutenção de um lançamento fiscal totalmente inconsistente, em que os mesmos produtos estão sendo tributados ora com uma ora com outra classificação, bem como enquadradas erroneamente nas Tabelas constantes do Anexo III do Decreto nº 6.707/08;*
- ✓ *A jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que identificado o erro no lançamento tributário, mais especificamente na apuração das bases de cálculo, o mesmo deve ser corrigido, inclusive de ofício, “anular, corrigir ou modificar o lançamento”, sob pena de ser mantida exigência fiscal formalizada em evidente ofensa aos princípios da legalidade, tipicidade e verdade material. (acórdão nº 9202-002.904);*
- ✓ *Com isso, subsidiariamente impõe-se a correção de tais erros, caso os lançamentos não sejam cancelados pelos fundamentos de direito.*

Às e-fls. 30847 a 30876, a d. Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, pedindo para que seja negado provimento ao Recurso Voluntário, o que fez com os seguintes argumentos:

- ✓ *Ao apreciar a Impugnação, a DRJ manteve a fundamentação legal do auto de infração (arts. 52 e 58-J da Lei 10.833/2003 e Decreto 6.707/2008) e não alterou o critério jurídico concernente à tributação dos produtos saídos em bonificação, com base na alíquota ad rem e, portanto, não representa uma modificação de critério jurídico ou uma inovação fática ou jurídica do acórdão;*
- ✓ *No mérito, a controvérsia trata sobre a inclusão das denominadas “bonificações” em mercadorias, nas bases de cálculo das contribuições do PIS e da Cofins, segundo o Regime Especial de Tributação das Bebidas Frias – REFRI (arts. 52 e 58-J da Lei 10.833/2003, com a redação dada pela Lei 11.727/2008);*
- ✓ *Os produtos dados em bonificação são objeto do negócio jurídico de compra e venda, de modo que não é possível retirar do cômputo das contribuições as unidades de litro dos produtos que a recorrente alega terem sido “doados”;*
- ✓ *O entendimento defendido pela recorrente descaracteriza o Regime Especial, pois permite reduzir o preço médio de venda e o preço de referência, dados estabelecidos pela legislação tributária de forma genérica. Em outras palavras, o contribuinte, estando no regime jurídico especial, pretende se esquivar dos critérios quantitativos por ele impostos;*
- ✓ *As bonificações somente podem ser equiparadas aos descontos incondicionais (art. 1º, § 3º, V, “a”, da Lei 10.833 – atinente ao regime geral de apuração), que são aqueles concedidos por razões comerciais, não sujeitos a evento futuro e incerto, mediante liberalidade do vendedor, se constarem da nota fiscal, como parcela redutora do preço de venda, conforme estipulado no Parecer CST 1.386/1982;*
- ✓ *Em todas as notas trazidas como exemplos no termo de constatação, para as saídas dos produtos sob o código 5910 (saídas bonificadas) são atribuídos valores que compõem o total da nota fiscal, isto é, a ser cobrado do cliente (desconto pago pelo cliente!). Fato mais relevante é que os preços unitários correspondentes são exatamente os mesmos dos produtos cujo CFOP de saída é 5401 (vendas de produção – substituição tributária). Inexiste, portanto, correlação entre as saídas bonificadas e eventuais descontos incondicionados;*
- ✓ *A prevalecer a tese do contribuinte, as contribuições para o PIS e a COFINS no regime especial dependeriam de quantos produtos o contribuinte escolheria (aleatoriamente) dar saída como “bonificada”, ou seja, estaríamos diante de uma contribuição cujo montante estaria à mercê exclusivamente de alocação aleatória (do contribuinte) às saídas de CFOP 5910 (saídas bonificadas). Essa interpretação se mostra claramente equivocada. A bonificação seria um ficto redutor da base de cálculo das contribuições, já que o valor total recebido permaneceria inalterado;*
- ✓ *Não favorecem à pretensão recursal os precedentes citados, os quais reconhecem como receita tributável de comerciantes varejistas as bonificações recebidas de fornecedores;*
- ✓ *Sobre a aplicação da pauta fiscal em relação ao produto Skol Beats Senses, a autoridade fiscal não efetuou a reclassificação do produto Skol Beats do NCM 2208.90.00 para o NCM 2203.00.00 (“Cervejas de Malte”), uma vez que a própria Fiscalizada apresentou planilha com a relação de todas as notas fiscais*

(NFe) de CFOP 5910 e 6910 que deram saída a todos os produtos cujo NCM se enquadra no REFRI, algo que foi mantido pela fiscalização com base na informação da AMBEV;

- ✓ *Sobre a aplicação da pauta fiscal em relação ao produto Brahma Chopp Zero, a nota explicativa n. 1 indica que os valores para os produtos identificados se aplicam a todos os seus tipos e variações. Assim, o produto Brahma Chopp Zero (NCM 2209.90.00) deve ser enquadrado no Grupo 14, junto com o produto Brahma Chopp (NCM 2203.00.00). A nota explicativa n. 3, que trata da classificação “Demais Nacionais Especiais”, aplicável a cervejas sem álcool, se refere apenas às marcas comerciais nacionais não expressamente relacionadas, o que não se mostra pertinente ao presente caso, em que o Brahma Chopp é expressamente relacionado no Grupo 14, o que atrai a nota explicativa n. 1;*
- ✓ *Com relação aos demais erros de enquadramento, somente em sede de recurso voluntário é que a parte especificou o que seriam esses outros produtos, de tal forma que a questão já se encontrava totalmente preclusa;*
- ✓ *Excepcionalmente, admite-se a juntada de documentos após a impugnação, desde que (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (b) refira-se a fato ou a direito superveniente; ou (c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, nos termos das alíneas do § 4º do art. 16 do diploma normativo supracitado. In casu, não foi concretizada qualquer dessas hipóteses excepcionais.*

Através do Despacho de e-fls. 30.878, o processo foi encaminhado para inclusão em lote/sorteio.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

O Recurso de Ofício igualmente deve ser conhecido, pois preenche os requisitos de admissibilidade previstos pelo artigo 34 do Decreto nº 70.235/72, com alterações introduzidas pela Lei nº 9532/97, bem como pelo artigo 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017 e Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023.

Todavia, considerando as razões que motivaram este voto, resta prejudicado o Recurso de Ofício, para o qual nego provimento.

2. Preliminarmente

A presente autuação abrange o período de janeiro de 2014 a abril de 2015 e teve por objeto o lançamento de crédito tributário inicialmente constituído pelo valor total de R\$ 5.624.545.365,84, referente à COFINS (R\$ 4.648.095.344,65) e R\$ 976.450.365,84, referente ao PIS/PASEP, acrescido de multa de ofício e juros de mora, como resultado da conclusão da Autoridade Fiscal em tributar, com base na sistemática do Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias – REFRI, as bonificações em mercadorias concedidas pela Recorrente no período em referência.

A Recorrente era optante pelo Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias – REFRI por ocasião dos fatos geradores, período em que afirma ter apurado e recolhido as Contribuições ao PIS e COFINS aplicando às quantidades de bebidas frias comercializadas o valor por litro dos referidos tributos constantes do Anexo III do Decreto nº 6.707/2008, o qual estabelece que os valores das contribuições para o PIS e para a COFINS serão calculados pela multiplicação dos seguintes fatores:

- (1) preço de referência expresso em Reais por litro (R\$/l), o qual depende da embalagem e marca do produto definidos no Anexo-III do citado decreto;
- (2) percentual da base de cálculo dependente do produto e período de vigência conforme estabelecido pelas tabelas do Anexo-IV do decreto;
- (3) valor-base da contribuição (em R\$/L), obtido pela multiplicação do preço de referência do item (1) pelo percentual de que trata o item (2) anterior;
- (4) alíquotas (2,5% e 11,9% respectivamente para o PIS e COFINS);
- (5) quantidade comercializada, em litros, dos produtos submetidos ao regime especial expressa em litro.

Considerou a Fiscalização que a classificação da saída de produtos comercializados como “bonificada” tal qual utilizada pela empresa (sem prova da equivalência com o desconto condicional), mostra-se de aplicação discricionária, segundo suas diretrizes comerciais, visto que não se vislumbra os efeitos próprios do desconto incondicional, qual seja: **redução do valor unitário de venda do lado da empresa vendedora e, simultaneamente, redução do custo unitário para o cliente destinatário.**

Apontou, ainda, que as Notas Fiscais que deram saídas em bonificação, revelam que foram atribuídos valores que compõem o total do documento fiscal a ser cobrado do cliente e, ainda, que os preços unitários correspondentes são exatamente os mesmos dos produtos cujo o CFOP de saída é 5401 (vendas de produção – substituição tributária).

Com isso, não havendo correlação entre as saídas bonificadas e eventuais descontos incondicionais alegados pela Autuada, concluiu a Autoridade Fiscal que ocorreu a subtração da base de cálculo das respectivas contribuições do PIS e COFINS.

Preliminarmente, em razões de impugnação, a Contribuinte havia apontado os seguintes erros no auto de infração:

- i) Foram indevidamente consideradas quantidades superiores às que de fato foram remetidas em bonificação, em decorrência de erro na fórmula da planilha Excel que multiplicava indevidamente a quantidade unitária dos produtos bonificados pelo número desses mesmos produtos indicados nas embalagens, quando em realidade a coluna “UN” do campo “DADOS DOS PRODUTOS/SERVIÇOS” da nota fiscal já se refere à unidade propriamente dita, e não à embalagem (“Erro Quantidade por Embalagem (12)”);
- ii) Foram indevidamente consideradas quantidades superiores às que de fato foram remetidas em bonificação, em razão de erro na fórmula da planilha Excel que multiplicava em duplicidade a quantidade dos produtos por embalagem (“Erro Quantidade em Unidade (13)”);
- iii) Foram indevidamente considerados volumes superiores aos dos produtos entregues (“Erro Volume Unitário (14)”); e
- iv) Foi indevidamente considerado o cálculo de conversão do volume dos produtos nos casos em que a informação já havia sido fornecida em litros (“Erro Cálculo Litragem (17)”);
- v) Tais erros resultaram na apuração de valores supostamente devidos, a título de PIS e COFINS, muito superiores ao valor total da própria Nota Fiscal, como se verifica exemplificativamente em relação às Notas Fiscais nº 20503, de 30.01.2015, e 16387, de 03.12.2014;
- vi) A Fiscalização igualmente incorreu em erro na aplicação da pauta fiscal no que diz respeito aos produtos Brahma Chopp Zero e Skol Beats Senses.

A DRJ de origem constatou alguns erros indicados pela defesa, motivo pelo qual inicialmente converteu o julgamento do processo em diligência através da Resolução nº 12.001.242 (e-fls. 30555-30566), para que Autoridade Fiscal de origem confirmasse as quantidades consideradas e procedesse à revisão das planilhas, com eventuais ajustes nos lançamentos efetuados.

Em conclusão à diligência, foi apontado pela Unidade Preparadora no Relatório Fiscal de e-fls. 30572-30.577, que os equívocos observados se referem a erro de cálculo de litragem, uma vez que a Fiscalização inicialmente apurou o total de litros comercializado por Nota Fiscal Eletrônica, pela multiplicação das colunas do total de produto comercializado e capacidade da embalagem individual do produto em litros. Todavia, o correto seria o valor total da quantidade de unidade de comercialização na descrição da Nota Fiscal Eletrônica para parte dos produtos listados.

Com isso, a Fiscalização procedeu à correção dos equívocos identificados, conforme planilha abaixo colacionada:

Mês	PIS			COFINS		
	PIS TOTAL Mensal CORRIGIDO MANTIDO (R\$)	PIS TOTAL Mensal APURADO ORIGINALMENTE (R\$)	PIS GLOSADO (R\$)	COFINS TOTAL Mensal CORRIGIDO MANTIDO (R\$)	COFINS TOTAL Mensal APURADO ORIGINALMENTE (R\$)	COFINS GLOSADO (R\$)
janeiro/2014	2.590.112,82	2.732.664,78	142.551,96	12.328.160,83	13.006.962,37	678.801,54
fevereiro/2014	2.730.941,02	2.912.888,58	181.947,56	12.998.748,35	13.865.114,60	866.366,25
março/2014	2.139.882,90	2.264.535,89	124.652,99	10.185.125,48	10.778.719,46	593.593,98
abril/2014	2.335.693,42	2.511.999,56	176.306,14	11.121.989,28	11.961.479,94	839.490,66
maio/2014	2.012.251,42	2.151.743,44	139.492,02	9.582.127,05	10.246.340,23	664.213,18
junho/2014	2.327.804,33	2.426.321,45	98.517,12	11.084.261,24	11.553.241,68	468.980,44
julho/2014	2.669.933,61	25.602.221,11	22.932.287,50	12.713.514,39	121.909.772,39	109.196.258,00
agosto/2014	3.750.951,39	36.766.896,27	33.015.944,88	17.861.665,15	175.083.082,79	157.221.417,64
setembro/2014	4.162.352,14	39.424.381,68	35.262.029,54	19.820.932,89	187.740.150,37	167.919.217,48
outubro/2014	4.657.407,75	45.081.203,56	40.423.795,81	22.169.814,30	214.588.203,37	192.418.389,07
novembro/2014	5.045.985,24	48.160.129,39	43.114.144,15	24.019.935,97	229.247.326,88	205.227.390,91
dezembro/2014	5.403.032,72	51.426.395,67	46.023.362,95	25.719.071,69	244.792.767,59	219.073.695,90
janeiro/2015	1.187.760,61	60.302.364,05	59.114.603,44	5.654.561,39	286.963.930,43	281.309.369,04
fevereiro/2015	872.209,84	42.515.471,93	41.643.262,09	4.152.246,85	202.324.013,80	198.171.766,95
março/2015	919.035,89	45.795.758,86	44.876.722,97	4.375.090,29	217.960.153,54	213.585.063,25
abril/2015	829.826,32	40.911.385,97	40.081.559,65	3.948.391,47	194.759.020,96	190.810.629,49
01/2014 a 04/2015	43.635.181,44	450.986.362,19	407.351.180,75	207.735.636,62	2.146.780.280,40	1.939.044.643,78

O ilustre Julgador de 1ª Instância reconheceu a ocorrência de erros nas planilhas que fundamentaram os valores lançados, cujas colunas foram informadas equivocadamente pela própria Contribuinte em procedimento fiscal, determinando a correção, na forma apurada em diligência.

Não obstante as correções acima, em manifestação de e-fls. 30.614 a 30.617, a defesa argumentou que persistiram os seguintes erros sobre o cálculo realizado pela Fiscalização:

(i) Erro no enquadramento de alguns produtos (tome-se, como exemplo, o Brahma Chopp Zero (NCM 2209.90.00), que nos períodos autuados estavam enquadrados no Grupo 2 ou 6 (“Demais Marcas Nacionais Especiais”), mas que foi inadvertidamente equiparado ao Brahma Chopp (NCM 2203.00.00), então enquadrado no Grupo 14; o mesmo verifica-se em relação à Pespi Twist, que foi enquadrada no Grupo 17 (Tabela III), apesar de o enquadramento correto desse produto ser no Grupo 18 (Tabela III), ou ainda o Citrus Antarctica, enquadrado no Grupo 14 (Tabela IV), mas que deveria ter sido enquadrado no Grupo 17 (Tabela IV), dentre outros); e

(ii) Erro na aplicação da pauta fiscal no que diz respeito ao produto Skol Beats Senses, classificado no NCM 2208.90.00 (“Álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico, em volume, inferior a 80% vol; aguardentes, licores e outras bebidas espirituosas”), que não está sujeito ao Regime Especial de Tributação – REFRI.

Considerando que tais erros não foram reconhecidos pela DRJ de origem, passo à análise da controvérsia trazida em razões recursais, especialmente em relação à base de cálculo utilizada para apuração do crédito tributário lançado de ofício:

2.1. Do erro de enquadramento do produto Brahma Chopp Zero.

Sobre o produto em referência, assim argumentou a defesa:

Por fim, no tocante ao Brahma Chopp Zero (NCM 2209.90.00), **a Recorrente demonstrou em sua impugnação que, por se tratar de uma cerveja sem álcool, devia ter sido enquadrado nos Grupos 2 ou 6 (“Demais Marcas Nacionais Especiais”), tendo a fiscalização indevidamente equiparado àquele produto ao Brahma Chopp (NCM 2203.00.00).**

(...)

Contudo, diversamente do que se lê na r. decisão recorrida, **os produtos Brahma Chopp Zero (NCM 2209.90.00) e Brahma Chopp (NCM 2203.00.00) possuem marcas comerciais distintas.**

Com efeito, dada a tradição de mais de 130 anos da Brahma, a Recorrente fabrica diversos produtos que levam em suas marcas comerciais o nome Brahma, como por exemplo o Brahma Chopp Pilsen, Brahma Extra Lager, Brahma Fresh, Brahma Malzbier e Brahma Chopp Zero.

Note-se que algumas dessas marcas constam expressamente das Tabelas do Decreto nº 6.707/2008, quais seja, o Brahma Chopp, Brahma Extra, Brahma Fresh e Brahma Malzbier, outras não, como por exemplo, além do Brahma Chopp Zero, a Brahma Duplo Malte e a Brahma Extra Weiss.

Nesse contexto, aplica-se ao caso concreto a regra do item 3 das Notas Explicativas (Tabelas X, XI e XII), segundo a qual as marcas comerciais não expressamente relacionadas naquelas Tabelas devem ser classificadas como “Demais Nacionais Especiais”. **(sem destaque no texto original)**

A DRJ de origem não acatou o argumento da Contribuinte, considerando a seguinte conclusão:

Dos erros na aplicação da pauta fiscal

Além disso, a Recorrente afirma que a Fiscalização também teria incorrido em erro na aplicação da pauta fiscal no que diz respeito aos produtos Brahma Chopp Zero e Skol Beats Senses, como se pode verificar pela análise da anexa planilha (doc. 07).

Segundo a Recorrente, o produto Brahma Chopp Zero (NCM 2209.90.00), que é uma cerveja sem álcool, estava enquadrado nos períodos autuados no Grupo 2 ou 6 (“Demais Marcas Nacionais Especiais”). Todavia, a Fiscalização acabou equiparando indevidamente aquele produto ao Brahma Chopp (NCM 2203.00.00), então enquadrado no Grupo 14, cujo preço de referência era mais elevado.

Inicialmente, em relação ao suposto erro de aplicação da pauta fiscal para o produto Brahma Chopp Zero, faz-se necessário o exame das Notas Explicativas às Tabelas X, XI e XII do Decreto nº 6.707/2008, em especial as notas 1 a 4, verbis:

Notas Explicativas (Tabelas X, XI e XII)

1. Salvo se expresso na marca comercial constante da tabela, **os valores para os produtos identificados aplicam-se a todos os seus tipos e variações.**

2. **A classificação “Demais Importadas” refere-se a cervejas importadas, que não estejam expressamente relacionadas.**

3. A classificação “Demais Nacionais Especiais” refere-se a marcas comerciais de cervejas não expressamente relacionadas e que sejam do tipo premium, extra, malzbier, sem álcool, pilsen extra, etc.

4. Marcas comerciais nacionais lançadas após a divulgação da tabela deverão se enquadrar com “Demais Nacionais Especiais” ou “Demais Nacionais Pilsen”, conforme o caso específico.(...)

A leitura da Nota Explicativa nº 1 deixa claro que, a princípio, os valores para os produtos identificados aplicam-se a todos os seus tipos e variações, de modo que é correto o enquadramento do produto Brahma Chopp Zero (NCM 2209.90.00) no Grupo 14, junto com o produto Brahma Chopp (NCM 2203.00.00).

A Recorrente, para defender seu ponto de vista, parece se apoiar no entendimento manifestado na Nota Explicativa nº 3, segundo a qual a classificação “Demais Nacionais Especiais” refere-se a marcas comerciais de cervejas não expressamente relacionadas e que sejam do tipo premium, extra, malzbier, sem álcool, pilsen extra etc.

No entanto, a Nota Explicativa nº 3 se direciona tão somente às marcas comerciais nacionais não expressamente relacionadas – o que não se verifica no caso, visto que o Brahma Chopp é expressamente relacionado no Grupo 14, de modo que atrai a aplicação da Nota Explicativa nº 1, conforme procedeu a autoridade fiscal.

A própria Nota Explicativa nº 4 já corrobora esse entendimento, ao afirmar que as marcas comerciais nacionais lançadas após a divulgação da tabela deverão se enquadrar com “Demais Nacionais Especiais” ou “Demais Nacionais Pilsen”, conforme o caso específico. Em outras palavras, os Grupos “Demais Nacionais Especiais” ou “Demais Nacionais Pilsen” não se destinam às variações das marcas comerciais já relacionadas no decreto, conforme entende a Recorrente.

Dessa maneira, entendo como correto o enquadramento efetuado pela autoridade fiscal do produto Brahma Chopp Zero (NCM 2209.90.00) no Grupo 14, junto com o produto Brahma Chopp (NCM 2203.00.00), em aplicação da Nota Explicativa 1 às Tabelas X, XI e XII do Decreto nº 6.707/2008. (sem destaques no texto original)

Observo que o produto BRAHMA CHOPP ZERO foi discriminado nas Notas Fiscais anexadas às fls. 30.188 a 30.546 dos autos com o Código NCM 2202.90.00, assim classificado na TIPI:

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
22.01	Águas, incluídas as águas minerais, naturais ou artificiais, e as águas gasificadas, não adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes nem aromatizadas; gelo e neve.	
2201.10.00	-Águas minerais e águas gasificadas	15
	Ex 01 - Águas minerais naturais comercializadas em recipientes com capacidade nominal inferior a 10 (dez) litros	NT
	Ex 02 - Águas minerais naturais comercializadas em recipientes com capacidade nominal igual ou superior a 10 (dez) litros	NT
2201.90.00	-Outros	NT
22.02	Águas, incluídas as águas minerais e as águas gasificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos de frutas ou de produtos hortícolas, da posição 20.09.	
2202.10.00	-Águas, incluídas as águas minerais e as águas gasificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas	27
	Ex 01 - Refrescos	27
2202.90.00	-Outras	27
	Ex 01 - Bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau	0
	Ex 02 - Nectares de frutas	5
	Ex 03 - Cerveja sem álcool	27
	Ex 04 - Alimentos para praticantes de atividade física nos termos da Portaria nº 222, de 24 de março de 1998, da extinta Secretaria de Vigilância Sanitária, atual Agência Nacional de Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde: repositores hidroelétricos e outros	27
	Ex 05 - Compostos líquidos prontos para consumo nos termos da Resolução RDC nº 273, de 22 de setembro de 2005, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde	27
2203.00.00	Cervejas de malte.	40
	Ex 01 - Chope	40

Em análise aos demonstrativos apresentados pela Contribuinte por ocasião do Procedimento Fiscal, para o produto Brahma Chopp Zero consta o Código NCM 2202.90.00-EX 03, a exemplo “Arquivo Não Paginável_Memória de Cálculo” de fls. 2237, como igualmente pode ser observado nas Notas Fiscais anexadas com a impugnação (e-fls. 30188-30546).

Observo que a Nota Legal do **Capítulo 22** assim dispõe:

1.- O presente Capítulo não compreende:

- a) Os produtos deste Capítulo (exceto os da posição 22.09) preparados para fins culinários, tornados assim impróprios para consumo como bebida (posição 21.03, geralmente);
- b) A água do mar (posição 25.01);
- c) As águas destiladas, de condutibilidade ou de igual grau de pureza (posição 28.53);
- d) As soluções aquosas que contenham, em peso, mais de 10 % de ácido acético (posição 29.15);
- e) Os medicamentos das posições 30.03 ou 30.04;
- f) Os produtos de perfumaria ou de toucador (Capítulo 33).

2.- Na aceção do presente Capítulo e dos Capítulos 20 e 21, o "teor alcoólico em volume" determina-se à temperatura de 20 °C.

3.- Na aceção da posição 22.02, consideram-se "bebidas não alcoólicas" as bebidas cujo teor alcoólico, em volume, não exceda 0,5 % vol. As bebidas alcoólicas classificam-se, conforme o caso, nas posições 22.03 a 22.06 ou na posição 22.08.

Nota de subposição.

1.- Na aceção da subposição 2204.10, consideram-se "vinhos espumantes e vinhos espumosos" os vinhos que apresentem, quando conservados à temperatura de 20 °C em recipientes fechados, uma sobrepressão igual ou superior a 3 bares. **(sem destaque no texto original)**

A Nota Explicativa da **Posição 22.02** prevê:

NOTA EXPLICATIVA

A presente posição engloba as **bebidas não alcoólicas** tal como são definidas na Nota 3 do presente Capítulo, exceto as compreendidas noutras posições, em particular nas posições 20.09 ou 22.01.

A) Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas.

Este grupo inclui, entre outras:

- 1) As águas minerais (naturais ou artificiais) adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas.
- 2) As bebidas tais como refrescos ou refrigerantes, cola, laranjadas ou limonadas, constituídas por água potável comum, mesmo com açúcar ou outros edulcorantes, aromatizadas com sucos ou essências de frutos ou com extratos compostos e

adicionados, por vezes, de ácido tartárico e de ácido cítrico; estas bebidas são frequentemente tornadas gasosas, por meio de dióxido de carbono. Apresentam-se quase sempre em garrafas ou noutros recipientes fechados hermeticamente.

B) Cervejas sem álcool. Este grupo inclui:

1) As cervejas de malte cujo teor alcoólico, em volume, foi reduzido a 0,5 % vol. ou menos.

2) As cervejas de gengibre e as cervejas de ervas cujo teor alcoólico, em volume, não exceda 0,5 % vol.

3) As misturas de cerveja com bebidas não alcoólicas (refrescos ou refrigerantes, por exemplo) cujo teor alcoólico, em volume, não exceda 0,5 % vol.

C) Outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de fruta ou de produtos hortícolas da posição 20.09.

Este grupo inclui, entre outros:

1) Os néctares de tamarindo tornados próprios para consumo sob a forma de bebida, por adição de água, açúcar ou outros edulcorantes e filtração.

2) Certos produtos alimentícios líquidos, suscetíveis de consumo direto como bebidas, tais como certas bebidas à base de leite e de cacau.

Estão excluídos desta posição:

a) Os iogurtes líquidos e outros leites e cremes fermentados ou acidificados, adicionados de cacau, fruta ou de aromatizantes (posição 04.03).

b) Os xaropes de açúcares da posição 17.02 e os xaropes de açúcar aromatizados da posição 21.06.

c) Os sucos (sumos) de fruta ou de produtos hortícolas, mesmo que sejam diretamente utilizados como bebidas (posição 20.09).

d) Os medicamentos das posições 30.03 ou 30.04. (**sem destaque no texto original**)

Já a Nota Explicativa da **Posição 22.03** estabelece:

NOTA EXPLICATIVA

A cerveja é uma bebida alcoólica que se obtém pela fermentação do mosto preparado com malte de cereais (mais frequentemente cevada ou trigo), previamente fervido em presença de água e geralmente de lúpulo. Poderão ser eventualmente utilizadas na preparação do mosto algumas quantidades de cereais não maltados (por exemplo, milho e arroz). A adição de lúpulo provoca o desenvolvimento de princípios amargos e aromáticos e permite uma melhor conservação do produto. A cerveja é por vezes aromatizada, durante a fermentação, com cerejas e outros produtos.

Podem, também, adicionar-se à cerveja açúcares (particularmente a glicose), corantes, dióxido de carbono e ainda outras substâncias.

Conforme o processo de fermentação empregado, obtém-se a cerveja de baixa fermentação, preparada a baixa temperatura e mediante o emprego das chamadas leveduras "baixas" ou a cerveja de alta fermentação, obtida a temperatura mais elevada, mediante o emprego das chamadas leveduras "altas".

A cerveja pode ser clara ou escura, doce ou amarga, fraca ou forte; apresenta-se normalmente em barris ou garrafas e, por vezes, em latas hermeticamente fechadas e podem também ser comercializadas sob os nomes de cerveja *ale*, cerveja *stout*, etc.

Esta posição compreende também a cerveja concentrada, que se prepara por concentração a vácuo, até um 1/5 ou 1/6 do seu volume primitivo, de cervejas em geral pouco alcoólicas, mas muito ricas em extrato de malte.

Esta posição não compreende:

a) Certas bebidas que, embora às vezes se designem por cerveja, não contém álcool (por exemplo, as obtidas com água e açúcar caramelizado) (posição 22.02).

b) **As bebidas chamadas "cervejas sem álcool" que são cervejas de malte com teor alcoólico, em volume, reduzido a 0,5% vol ou menos (posição 22.02).**

c) Os medicamentos das posições 30.03 ou 30.04. (sem destaque no texto original)

Portanto, não há dúvida de que os enquadramentos corretos dos produtos em análise são os seguintes códigos:

- ✓ NCM 2202.90.00 – EX 03: Cerveja sem álcool - Brahma Chopp Zero;
- ✓ NCM 2203.00.00: Cerveja de malte – Brahma Chopp.

Não obstante os enquadramentos acima especificados, constatei nos autos que tanto nos Demonstrativos de Cálculo que instruíram o Auto de Infração (Ex: Anexo-B.01_012014.xlsb - e-fls. 2694), quanto nos Demonstrativos apresentados em atendimento à Resolução nº 12.001.242 (Ex: Anexo-B.01_012014.Diligência.Anexo.xlsb - e-fls. 30.581), o i. Auditor Fiscal lançou tais produtos da seguinte forma:

➤ **BRAHMA CHOPP ZERO – EMBALAGEM LONG NECK 335ML**

Mês de Referência: Novembro de 2014:

Arquivo Anexo-B.01_012014.xlsb (e-fls. 2694)

Anexo-B.01_012014.Diligência.Anexo.xlsb (e-fls. 30.581)

Exemplos: Linhas 5464, 6185, 6866, 21993, 73662, 73686, 73869, 73872, 73873, 73931, 73983, 73995, 74015, 74025, 74044, 74118, 74232, etc.

- ✓ Código NCM 2203.00.00 - cerveja de malte (Coluna 18/R);
- ✓ Tabela de Valores XII do Anexo III do Decreto nº 6.707/2008 (Coluna 20/T)
- ✓ Grupo 14 (Coluna 21/U);
- ✓ Preço de Referência por litro no valor de R\$ 4,8024 (Coluna 22/V);

- ✓ Base de cálculo com percentual de 35,70% (Coluna 23/W);
- ✓ Base de cálculo por litro no valor de R\$ 1,7145 (Coluna 24/X).

➤ **BRAHMA CHOPP ZERO – EMBALAGEM LONG NECK 355ML**

Mês de Referência: Novembro de 2014:

Arquivo Anexo-B.01_012014.xlsb (e-fls. 2694)

Anexo-B.01_012014.Diligência.Anexo.xlsb (e-fls. 30.581)

Exemplo: Linha 88368

- ✓ Código **NCM 2202.90.00** - cerveja sem álcool (Coluna 18/R);
- ✓ Tabela de Valores VI do Anexo III do Decreto nº 6.707/2008 (Coluna 20/T)
- ✓ Grupo 19 (Coluna 21/U);
- ✓ Preço de Referência por litro no valor de R\$ 1,5454 (Coluna 22/V);
- ✓ Base de cálculo com percentual de 53,00% (Coluna 23/W);
- ✓ Base de cálculo por litro no valor de R\$ 0,8191 (Coluna 24/X).

Mês de Referência: Fevereiro de 2014:

Anexo-B.02_022014.xlsb (e-fls. 2695)

Anexo-B.02_022014.Diligência.Anexo.xlsb (e-fls. 30.582)

Exemplos: Linhas 101743, 101765, 101806, 101807 e 101858

- ✓ Código **NCM 2202.90.00** - cerveja sem álcool (Coluna 18);
- ✓ **Tabela de Valores VI do Anexo III** do Decreto nº 6.707/2008 (Coluna 20)
- ✓ **Grupo 19** (Coluna 21);
- ✓ Preço de Referência por litro no valor de **R\$ 1,5454** (Coluna 22);
- ✓ Base de cálculo com percentual de 53,00% (Coluna 23);
- ✓ Base de cálculo por litro no valor de R\$ 0,8191 (Coluna 24).

➤ **BRAHMA CHOPP ZERO – EMBALAGEM LATA 355ML**

Mês de Referência: Novembro de 2014:

Arquivo Anexo-B.01_012014.xlsb (e-fls. 2694)

Exemplos: Linhas 10890, 11871, 12011, 22536, 22538, 22617, 22618, 22676, 73324

- ✓ Código NCM 2202.90.00 – EX 03 - cerveja sem álcool (Colunas 18 e 19);
- ✓ Tabela de Valores XI do Anexo III do Decreto nº 6.707/2008 (Coluna 20);
- ✓ Grupo 14 (Coluna 21);
- ✓ Preço de Referência por litro no valor de R\$ 4,8248 (Coluna 22);
- ✓ Base de cálculo com percentual de 40,80% (Coluna 23);
- ✓ Base de cálculo por litro no valor de R\$ 1,9685 (Coluna 24).

OU SEJA, para o mesmo produto **BRAHMA CHOPP ZERO**, a Fiscalização indicou os NCM's 2203.00.00 (cerveja de malte/bebida alcóolica), 2202.90.00 e 2202.90.00 – EX 03, o que por si já representa evidente erro no lançamento.

Impera igualmente observar que, não obstante o questionamento sobre o produto BRAHMA CHOPP ZERO, verifica-se nos Demonstrativos de Cálculo que instruíram o Auto de Infração (Ex: Anexo-B.01_012014.xlsb - e-fls. 2694), que a Fiscalização igualmente incluiu no Código NCM 2203.00.00 os produtos ANTARCTICA SUBZERO (Ex. Linhas 21982, 21996 e 22015), sendo que a Posição 22.03, não compreende “as bebidas chamadas “cervejas sem álcool” que são cervejas de malte com teor alcoólico, em volume, reduzido a 0,5% vol ou menos (posição 22.02)”, conforme Nota Explicativa acima já reproduzida.

Outrossim, destaco a legislação vigente por ocasião dos fatos, pela qual os mesmos produtos em referência devem ser enquadrados da seguinte forma:

➤ **DECRETO Nº 6.707/2008:**

Art. 1º A Contribuição para o PIS/PASEP, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação, a COFINS-Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, relativos aos **produtos classificados nos códigos e posições** 2106.90.10 Ex 02, 22.01, **22.02**, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 2202.90.00, e **22.03**, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, serão exigidos na forma prevista neste Decreto e nos demais dispositivos pertinentes da legislação em vigor (Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, arts. 58-A e 58-U).

Parágrafo único. O disposto no caput, em relação às posições 22.01 e 22.02 da TIPI, alcança, exclusivamente, água e refrigerantes, refrescos, cerveja sem álcool, repositores hidroeletrólitos e compostos líquidos prontos para o consumo que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína

(Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-V, incluído pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, art. 17). (Incluído pelo Decreto nº 7.455, de 2011). **(sem destaque no texto original)**

Art. 27. Os valores da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS e do IPI, devidos pela pessoa jurídica optante, por litro de produto, são os constantes do Anexo III (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-M).

§ 5º **A partir do ano de 2014**, os valores da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS e do IPI poderão ser divulgados em tabelas constantes de ato específico do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pelo Decreto nº 8.115, de 2013)

§ 6º **As tabelas referidas no § 5º entrarão em vigor nas datas constantes nas Tabelas III A e III B do Anexo IV a este Decreto.** (Redação dada pelo Decreto nº 8.115, de 2013) **(sem destaque no texto original)**

ANEXO III

(Redação dada pelo decreto nº 7.742, de 2012)

VALORES DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP, DA COFINS E DO IPI NO REGIME ESPECIAL

TABELA XI (Redação dada pelo Decreto nº 7.820, de 2012) (VIGÊNCIA) (valores em R\$ por litro)						
Produto	Cervejas de malte e cervejas sem álcool					
Cód. TIPI	2203.00.00 e 2202.90.00 Ex 03					
Embalagem	Lata					
Grupo	Limites		Preço de Referência	Tributos Devidos		
	Inferior	Superior		IPI	PIS	Cofins
1	2,5	2,6249	2,5	0,15	0,025	0,119
2	2,625	2,7562	2,6606	0,15963	0,02661	0,12664
3	2,7563	2,894	2,7609	0,16566	0,02761	0,13142
4	2,8941	3,0387	2,9823	0,17894	0,02982	0,14196
---	---	---	---	---	---	---
6	3,1907	3,3501	3,2674	0,19604	0,03267	0,15553
7	3,3502	3,5177	3,3831	0,20299	0,03383	0,16104
8	3,5178	3,6935	3,6189	0,21713	0,03619	0,17226
9	3,6936	3,8782	3,8185	0,22911	0,03819	0,18176
10	3,8783	4,0721	4,064	0,24384	0,04064	0,19344
11	4,0722	4,2757	4,0795	0,24477	0,04079	0,19418
12	4,2758	4,4895	4,4547	0,26728	0,04455	0,21204
13	4,4896	4,714	4,596	0,27576	0,04596	0,21877
14	4,7141	4,9497	4,8248	0,28949	0,04825	0,22966
15	4,9498	5,1972	4,9677	0,29806	0,04968	0,23646

Distribuição das Marcas Comerciais para Tabela XI	
Marca Comercial	Grupo
Bohemia Pilsen	16
Bossa Nova	4
Brahma Chopp	14
Brahma Extra	16
Brahma Fresh	12
Brahma Malzbier	18
Budweiser	18

Distribuição das Marcas Comerciais para Tabela XI	
Marca Comercial	Grupo
SCHNEIDER	11
Skol 360	13
Skol Beats	12
Skol Pilsen	14
SOL PILSEN	7
SPOLLER MALZBIER	15
SPOLLER PILSEN	7
SPOLLER PURO MALTE	15
STELL	8
Stella Artois	23
WELTENBURGER ANNO 1050	45
WELTENBURGER BAROCK DUNKEL	45
Xingü	18
ZANNI	3
Zanni Malzbier	11
ZEBU	10
Demais Marcas Nacionais Pilsen	1
Demais Marcas Nacionais Especiais	6
Demais Marcas Importadas	11

TABELA XII (Redação dada pelo Decreto nº 7.820, de 2012) (VIGÊNCIA) (Valores em R\$ por litro)						
Produto	Cervejas de malte e cervejas sem álcool					
Cód. TIPI	2203.00.00 e 2202.90.00 Ex 03					
Embalagem	Vidro Descartável e outras embalagens não especificadas					
Grupo	Limites		Preço de Referência	Tributos Devidos		
	Inferior	Superior		IPi	PIS	Cofins
1	2,5000	2,6249	-	---	---	---
2	2,6250	2,7562	2,6800	0,1407	0,0235	0,1116
---	---	---	---	---	---	---
4	2,8941	3,0387	2,9947	0,1572	0,0262	0,1247
5	3,0388	3,1906	3,1743	0,1666	0,0278	0,1322
---	---	---	---	---	---	---
7	3,3502	3,5177	3,3961	0,1783	0,0297	0,1414
8	3,5178	3,6935	3,6055	0,1893	0,0315	0,1502
9	3,6936	3,8782	3,7230	0,1955	0,0326	0,1551
10	3,8783	4,0721	3,9438	0,2070	0,0345	0,1643
11	4,0722	4,2757	4,2697	0,2242	0,0374	0,1778
12	4,2758	4,4895	4,4280	0,2325	0,0387	0,1844
13	4,4896	4,7140	4,6321	0,2432	0,0405	0,1929
14	4,7141	4,9497	4,8024	0,2521	0,0420	0,2000
15	4,9498	5,1972	5,0990	0,2677	0,0446	0,2124

Distribuição das Marcas Comerciais para Tabela XII	
Marcas Comerciais	Grupo
Bohemia Weiss	29
Brahma Chopp	14
Brahma Extra	19
Brahma Fresh	18
Brahma Malzbier	19
Budweiser	20
Demais Marcas Nacionais Pilsen	2
Demais Marcas Nacionais Especiais	2
Demais Marcas Importadas	14

Notas Explicativas (Tabelas X, XI e XII)

- Salvo se expresso na marca comercial constante da tabela, os valores para os produtos identificados aplicam-se a todos os seus tipos e variações.
- A classificação “Demais Importadas” refere-se a cervejas importadas, que não estejam expressamente relacionadas.
- A classificação “Demais Nacionais Especiais” refere-se a marcas comerciais de cervejas não expressamente relacionadas e que sejam do tipo premium, extra, malzbier, sem álcool, pilsen extra, etc.
- Marcas comerciais nacionais lançadas após a divulgação da tabela deverão se enquadrar com “Demais Nacionais Especiais” ou “Demais Nacionais Pilsen”, conforme o caso específico.
- O valor de tributo devido informado na tabela não está ajustado por eventual redução de alíquota ou base de cálculo prevista na legislação. Cabe ao contribuinte, observada a legislação pertinente, efetuar os ajustes necessários.
- Imprecisões, como erros de grafia ou denominação incompleta, não descaracterizam o enquadramento da marca comercial.
- As Tabelas X, XI e XII não se aplicam nos casos em que cervejas de malte, classificadas no código 2203.00.00, são vendidas a granel, inclusive diretamente para o consumidor final (por exemplo, nas microcervejarias). Neste caso, aplica-se a Tabela XIII.

8. Para efeito de cálculo dos tributos da Tabela X, o valor-base representa 37,5% (trinta e sete inteiros e cinco décimos por cento) do preço de referência.

9. Para efeito de cálculo dos tributos da Tabela XI, o valor-base representa 40% (quarenta por cento) do preço de referência.

10. Para efeito de cálculo dos tributos da Tabela XII, o valor-base representa 35% (trinta e cinco por cento) do preço de referência. **(sem destaques no texto original)**

Analisando a legislação acima reproduzida, entendo que, não fosse suficiente o evidente erro de classificação fiscal no enquadramento do produto Brahma Chopp Zero em suas diferentes embalagens, igualmente estão equivocados os grupos considerados no lançamento de ofício, posteriormente mantidos em resposta à diligência suscitada pela DRJ.

Vejamos:

De fato, o **produto/marca “Brahma Chopp Zero” (NCM 2202.90.00 – EX 03) não pode ser classificado como “Brahma Chopp” (NCM 2203.00.00 – cerveja de malte)**, motivo pelo qual é razoável considerar o enquadramento como **“Demais Nacionais Especiais”**, aplicando a Nota Explicativa 03, uma vez que não foi expressamente relacionadas no Anexo III, acima colacionado e, portanto, incluído no Grupo 2.

Importante reiterar que o produto **BRAHMA CHOPP ZERO – EMBALAGEM LONG NECK 335ML** foi enquadrado erroneamente no **NCM 2203.00.00** (Coluna 18 do Demonstrativo). Por sua vez, a **tabela XII do Anexo III** foi corretamente utilizada, porém a cerveja sem álcool foi incluída pela Fiscalização no **Grupo 14**, que se refere ao produto **BRAHMA CHOPP (bebida alcoólica)**. O preço de referência é de **R\$ 4,8024 para o Grupo 14** e **R\$ 2,6800 para o Grupo 2**, resultando em base de cálculo a maior equivocadamente utilizada no lançamento.

Igualmente observo que o produto **BRAHMA CHOPP ZERO – EMBALAGEM LONG NECK 355ML** foi enquadrado no **NCM 2203.00.00** (Coluna 18 do Demonstrativo), porém **agrupado no Item 19 da Tabela VI, que trata sobre o NCM 2202.10.00 (água com embalagem PET/plástico Retornável)**. Vejamos:

TABELA VI (Valores em R\$ por litro)						
Produto	Águas, incluídas as águas minerais e as águas gasificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas					
Cód. TIPI	2202.10.00					
Embalagem	PET/plástico Retornável					
Grupo	Limites		Preço de Referência	Tributos Devidos		
	Inferior	Superior		IPI	PIS	Cofins
---	---	---	---	---	---	---
14	1,4142	1,4848	1,4592	0,0773	0,0193	0,0920
15	1,4849	1,5591	1,5454	0,0819	0,0205	0,0975

Distribuição das Marcas Comerciais para Tabela VI	
Marca Comercial	Grupo
COCA-COLA	14
FANTA	15
DEMAIS MARCAS	14

Ao que pese constar nos Demonstrativos da Fiscalização a inclusão no “Grupo 19” (que não existe na Tabela VI vigente em 2014), deduz-se pelo preço de referência que o enquadramento pretendido seria o Grupo 15, que se refere ao produto com marca comercial FANTA.

Data vênua, é novamente flagrante o erro cometido pelo i. Auditor Fiscal nos enquadramentos que embasaram o auto de infração!

Com relação ao produto **BRAHMA CHOPP ZERO – EMBALAGEM LATA 355ML**, considerando os exemplos acima, é possível constatar dos Demonstrativos o correto enquadramento no Código **NCM 2202.90.00-EX 03 (Colunas 18 e 19)**. Para este produto foi utilizada a Tabela XI do Anexo III, o que está correto, **porém a cerveja sem álcool foi novamente incluída no Grupo 14, que se refere ao produto BRAHMA CHOPP (bebida alcoólica)**.

Com relação ao mesmo produto, observo, ainda, que o **percentual indicado nas planilhas da Fiscalização para apuração da base de cálculo referente a novembro de 2014, foi de 40,80%** (Coluna 23/W - Arquivo Anexo-B.01_012014.xlsm - e-fls. 2694). Todavia, o artigo 27 do Decreto nº 6.707 é claro ao estabelecer que os valores da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS e do IPI, devidos pela pessoa jurídica optante, por litro de produto, são os constantes do Anexo III e, **a partir do ano de 2014, estaria em vigor a Tabela III-A e III-B do Anexo IV**, que assim prevê:

ANEXO IV

(Redação dada pelo Decreto nº 8.115, de 2013)

Percentuais aplicados sobre o preço de referência de bebidas para efeito de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS e do IPI no regime especial de tributação de bebidas frias.

Tabela III A

Produto	Código TIPI/Embalagem	Percentual				
		A partir de 1º/10/2012	A partir de 1º/04/2013	A partir de 1º/04/2014	A partir de 1º/10/2014	A partir de 1º/04/2015
1 - Águas minerais artificiais e águas gaseificadas artificiais.	2201.10.00 (Todas)	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%	50,00%
2 - Águas minerais naturais (incluída as naturalmente gaseificadas)	2201.10.00 Ex 01 2201.10.00 Ex 02 (Todas)	50,00% ou 40,00%(*)	50,00% ou 40,00%(*)	50,00% ou 40,00%(*)	50,00% ou 40,00%(*)	50,00% ou 40,00%(*)
3 - Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas	2202.10.00 (PET/plástico Descartável)	53,00%	53,00%	53,00%	53,00%	53,00%
4 - Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas	2202.10.00 (Lata)	31,88%	31,88%	31,88%	32,56%	33,25%
5 - Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas	2202.10.00 (Vidro e Outras embalagens não especificadas)	37,19%	37,19%	37,19%	37,99%	38,79%
6 - Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros	2202.10.00	53,00%	53,00%	53,00%	53,00%	53,00%

edulcorantes ou aromatizados	Código			Percentual		
Produto	TUPI/Embalagem	A partir de 1º/10/2012	A partir de 1º/04/2013	A partir de 1º/04/2014	A partir de 1º/10/2014	A partir de 1º/04/2015
7 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados, para elaboração de bebida refrigerante)	(PET/plástico Retornável)					
	2106.90.10 Ex 02					
	(Todas)	35,00%	35,00%	35,00%	35,00%	35,00%
8 - Refrescos, Isotônicos, Energéticos.	2202.10.00 Ex 01, 2202.90.00 Ex 04, 2202.90.00 Ex 05					
	(PET/Plástico, copos, cartonados e outros não especificados)	53,00%	53,00%	53,00%	53,00%	53,00%
9 - Refrescos, Isotônicos, Energéticos.	2202.10.00 Ex 01, 2202.90.00 Ex 04, 2202.90.00 Ex 05					
	(Lata e Vidro)	31,88%	31,88%	33,75%	35,63%	35,63%
10 - Cervejas de malte e cervejas sem álcool	2203.00.00 e 2202.90.00 Ex 03					
	(Vidro Retornável)	37,50%	38,25%	39,80%	40,59%	41,40%
11 - Cervejas de malte e cervejas sem álcool	2203.00.00 e 2202.90.00 Ex 03					
	(Lata)	40,00%	40,80%	42,45%	43,30%	44,16%
12 - Cervejas de malte e cervejas sem álcool	2203.00.00 e 2202.90.00 Ex 03					
	(Vidro Descartável e outras embalagens não especificadas)	35,00%	35,70%	37,14%	37,89%	38,64%

(*) O percentual será de 50% para as embalagens com capacidade inferior a dez litros e de 40% para embalagens com capacidade igual ou superior a dez litros.

Ou seja, foi utilizado o percentual referente ao período de 01/04/2013 até 01/04/2014, o que novamente demonstra o erro na apuração da base de cálculo da autuação.

2.2. Do erro com relação ao produto SKOL BEATS SENSES

Argumentou a defesa que a Fiscalização procedeu ao enquadramento errôneo do produto Skol Beats Senses como Skol Beats no NCM 2203.00.00 (“cerveja de malte”), sendo que na realidade se trata de “bebida quente”, com Código NCM 2208.90.00 e, portanto, não se sujeita ao REFRI.

Argumentou ainda que o i. Julgador *a quo* acabou se confundindo, considerando inadvertidamente o produto Skol Beats Senses (“bebida quente”, enquadrada no NCM 2208.90.00) como produto Skol Beats (“cerveja de malte”, enquadrada no NCM 2203.00.00).

Vejamos as conclusões da DRJ:

Já quanto à Skol Beats Senses, para a Recorrente esse produto seria considerado como “bebida quente”, devendo estar classificado no NCM 2208.90.00 (“Álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico, em volume, inferior a 80 % vol; aguardentes, licores e outras bebidas espirituosas”), não se sujeitando ao Regime Especial de Tributação – REFRI.

Ocorre que, ao formalizar os autos de infração ora impugnados, **a Fiscalização teria enquadrado indevidamente a Skol Beats Senses no NCM 2203.00.00 (“Cervejas de Malte”), razão pela qual efetuou os lançamentos de PIS e de Cofins, apurados de acordo com as regras daquele regime, também em relação a esse produto.**

Em relação a essa questão, segundo as informações fornecidas pelo produtor, a bebida Skol Beats tem como ingredientes água, açúcar, destilado alcoólico simples de cereais,

acidulante, aroma natural de limão, corante e reguladores de acidez. É, como afirma a Recorrente, uma “bebida quente”, devendo estar classificado no NCM 2208.90.00 (“Álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico, em volume, inferior a 80 % vol; aguardentes, licores e outras bebidas espirituosas”), não se sujeitando ao Regime Especial de Tributação – REFRI.

No entanto, cabe esclarecer desde logo que, diferentemente do que tenta estabelecer a Recorrente, a autoridade fiscal não efetuou a reclassificação do produto Skol Beats do NCM 2208.90.00 (“Álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico, em volume, inferior a 80 % vol; aguardentes, licores e outras bebidas espirituosas”) para o NCM 2203.00.00 (“Cervejas de Malte”).

A esse respeito, consta no Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 6/11) que a então Fiscalizada fora intimada a apresentar planilha com a relação de todas as notas fiscais (NFe) de CFOP 5910 e 6910 que deram saída a todos os produtos cujo NCM se enquadra no Regime Especial de Bebidas de que trata o Decreto nº 6.707/2008, de modo que, a princípio, a Fiscalização efetuou o lançamento tão somente sobre as operações enquadradas pela própria Recorrente no regime especial em questão.

Ademais, cruzando as informações constantes nas planilhas que amparam o lançamento (anexas às fls. 2.692/2.706) e aquelas apresentadas em 02/07/2018, durante o procedimento fiscal (anexas às fls. 2.234/2.245) e junto com a Impugnação (anexas às fls. 30.183, 30.186 e 30.187), é possível notar que a autoridade fiscal manteve a classificação efetuada pela Recorrente (sob o NCM 2203.00.00 “Cervejas de Malte”), não tendo efetuado qualquer reclassificação.

Caberia à Recorrente alegar e demonstrar que as planilhas por ela apresentadas continham erros na descrição das mercadorias ou eventualmente na classificação fiscal adotada, que redundaram em apuração indevida das contribuições, o que não fez. Tome-se como exemplo a nota fiscal nº 315442 (fl. 30.476), em que a própria Recorrente registra a venda de produtos classificados sob o NCM 22030000 contendo descrição SKOL BEATS LT 269ML CX C/8 FRIDGE PACK 15,6000.

Ora, com as informações constantes nesses autos, incluindo a nota fiscal apontada, é mais razoável admitir que o erro recai sobre a descrição da mercadoria e não sobre o NCM, já que a própria Recorrente relacionou a operação em questão juntamente com aquelas saídas em bonificação submetidas ao regime especial, pelo que correto o lançamento no que se refere à utilização do NCM informado pela contribuinte como elemento de identificação da mercadoria comercializada.

Em consequência, considerando que não restou comprovado, ou sequer foi alegado, pela impugnante qualquer erro na elaboração das planilhas por ela apresentadas no curso do procedimento fiscal, nem tampouco nos documentos fiscais considerados nestes autos, emitidos pela própria autuada, não tendo sido efetuada qualquer reclassificação pela autoridade fiscal na classificação NCM do produto em questão, entendo correta a apuração fiscal.

Por tais razões, mantenho o lançamento em relação às operações em questão (Brahma Chopp Zero e Skol Beats Senses).

No mesmo sentido, a douta Procuradoria em contrarrazões ao Recurso Voluntário, salientou que “a autoridade fiscal não efetuou a reclassificação do produto Skol Beats do NCM 2208.90.00 para o NCM 2203.00.00 (“Cervejas de Malte”), **uma vez que a própria Fiscalizada apresentou planilha com a relação de todas as notas fiscais (NFe) de CFOP 5910 e 6910 que deram saída a todos os produtos cujo NCM se enquadra no REFRI, algo que foi mantido pela fiscalização com base na informação da AMBEV**”.

Com relação à conclusão de que a Fiscalização utilizou a classificação adotada pela própria Recorrente, é relevante registrar que o produto “SKOL BEATS SENSES” realmente consta em planilhas entregues em fase de Procedimento Fiscal, referentes aos arquivos do Anexo-1_Termo de início_30052018 IV.xlsb (e-fls. 2241), Anexo-1_Termo de início_30052018 I.xlsx (e-fls. 2244), Anexo-1_Termo de início_30052018.xlsb (e-fls. 2245). Todavia, tais produtos foram informados com o NCM 2208.90.00, assim como consta nas respectivas Notas Fiscais.

E, não obstante constar nas planilhas da Contribuinte o produto “SKOL BEATS SENSES” com NCM 2208.90.00, pode ser observado nos Demonstrativos do Anexo-B.10_102014.xlsb (e-fls. 2703), Anexo-B.11_112014.xlsb (e-fls. 2704), Anexo-B.12_122014.xlsb (e-fls. 2705) e Anexo-B.13_002015.xlsb (e-fls. 2706), que a Fiscalização especificou o produto com o NCM 2203.00.00, enquadrando nas Tabelas XI e XII, respectivamente nos Grupos 12 e 21 do Anexo III do Decreto nº 6707.

Ademais, impera atentar aos seguintes esclarecimentos prestados pelo ilustre Auditor Fiscal no Item 4 do Termo de Constatação (e-fls. 2.677 a 2.691):

Por outro lado, a partir do exame das notas fiscais eletrônicas (NFe’s) constatamos que as unidades bonificadas não foram tributadas pelo PIS/COFINS nos termos do Decreto nº 6.707/2008, fazendo-se necessário, portanto, as suas constituições que se encontram consolidados mensalmente nos Anexo-A.01 (COFINS) e Anexo-A.02 (PIS) e detalhadas, por nota fiscal, nos anexos “B.01” a “B.13”.

Nos anexos “A.01” e “A.02” as contribuições encontram-se consolidadas mensalmente e agrupadas por tipo de bebida.

Por outro lado, os anexos “B.01” a “B.13” apresentam (todos) as seguintes colunas em comum:

► As 16 (dezesesseis) primeiras colunas de cada um dos anexos, contadas e numeradas sequencialmente, a partir do número “1”, no sentido da esquerda para direita, contém informações prestadas pelo próprio contribuinte, supostamente extraídas das notas fiscais (NFe’s) transmitidas ao SPED;

► As demais 13 (treze) colunas que se seguem, numeradas sequencialmente, a partir do número “17” (primeira coluna imediatamente à direita da coluna nº “16”, no sentido da esquerda para direita), são de preenchimento da fiscalização conforme detalhado a seguir:

• **Coluna (17): TOTAL do produto em Bonificação por NFe (em Litros)**

Contém o total, em litros, do produto que deu saída como produto bonificado, calculado a partir da multiplicação das colunas “13” (Quantidade em Unidades) e “14” (Volume Unitário (L)), preenchidas pelo próprio contribuinte.

Esse campo foi alterado toda vez que foi observada divergência da quantidade informada pelo contribuinte e aquele constante da nota fiscal correspondente.

As alterações estão destacadas em letras vermelhas.

• **Coluna (18): NCM**

Contém o NCM informado na NFe.

Esse campo foi alterado toda vez que foi necessário se adequar o NCM ao do produto descrito na NFe.

As alterações estão destacadas em letras vermelhas.

• **Coluna (19): Ex-NCM**

Contém o Ex-NCM informado na NFe.

Esse campo foi alterado toda vez que foi necessário se adequar o Ex-NCM ao do produto descrito na NFe.

As alterações estão destacadas em letras vermelhas. (sem destaque no texto original)

Ou seja, o i. Auditor Fiscal esclareceu que fez a análise e adequação dos Códigos NCM descritos nas Notas Fiscais, elaborando as Colunas 17 a 29 dos Demonstrativos que sustentaram o auto de infração, entre elas as Colunas 18 e 19, as quais especificavam os NCMs de cada produto.

Portanto, os erros demonstrados pela defesa com relação ao produto “Skol Beats Senses”, não devem ser atribuídos ao Contribuinte, mas à apuração realizada pela Fiscalização na construção do lançamento de ofício.

Observo que o artigo 58-A da Lei 10.833/03 e 10.637/02 (incluído pela Lei nº 11.727/2008), vigentes à época, não previa o NCM 2202.90.00 entre aqueles permitidos para utilização do regime especial de bebidas frias. Vejamos:

Art. 58-A. A Contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, a Cofins-Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI devidos pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos **produtos classificados nos códigos 21.06.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 22.02.90.00, e 22.03, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – Tipi**, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, serão exigidos na forma dos arts. 58-B a 58-U desta Lei e nos demais dispositivos pertinentes da legislação em vigor.(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) (Regulamento) (Revogado pela Lei nº 13.097, de 2015) (Vigência)

Parágrafo único. A pessoa jurídica encomendante e a executora da industrialização por encomenda dos produtos de que trata este artigo são responsáveis solidários pelo pagamento dos tributos devidos na forma estabelecida nesta Lei.(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) (Regulamento)

Tais dispositivos foram regulamentados pelo Decreto nº 6.707/2008, no qual constam as tabelas de valores de referência por produto, marca e quantidade e, na época dos fatos estavam vigentes as tabelas constantes do Decreto nº 7.742/2012, acima colacionada.

Com isso, uma vez que o NCM 2202.80.00 não estava entre os permitidos, novamente resta demonstrado o erro da Fiscalização na apuração da base de cálculo considerada para o lançamento de ofício contestado.

2.3. Do erro de enquadramento dos demais produtos

Argumentou a Recorrente que o lançamento de ofício foi lavrado igualmente com erro de enquadramento em relação aos produtos **Antarctica Pilsen Extra**, **Bohemia**, **Bohemia Escura**, **Citrus Antarctica (Pet e LT 350ml)**, **Fusion**, **Pepsi Cola Mix Bag**, **Pepsi Cola Light Mix Bag** e **Sukita Mix Bag**, **Pepsi Twist (Pet 600ml e Pet 2L)** e **Pepsi Twist Zero (Pet 2L)**.

Com relação aos produtos **Antarctica Pilsen Extra** e **Bohemia**, não constatei os erros apontados pela Recorrente, uma vez que os enquadramentos da Fiscalização estão de acordo com as Tabelas do Anexo III do Decreto 6.707/08. Portanto, com relação a tais produtos, afasto os argumentos da defesa.

Todavia, com relação aos produtos **Bohemia Escura**, **Citrus Antarctica (Pet e LT 350ml)**, **Fusion**, **Pepsi Cola Mix Bag**, **Pepsi Cola Light Mix Bag** e **Sukita Mix Bag**, **Pepsi Twist (Pet 600ml e Pet 2L)** e **Pepsi Twist Zero (Pet 2L)**, assiste razão à defesa ao afirmar o erro da Fiscalização nos respectivos enquadramentos nas Tabelas incidentes para apuração da base de cálculo. Vejamos:

➤ **Bohemia Escura:**

Argumenta a Recorrente que “*no entender da fiscalização, esse produto estaria enquadrado na Tabela XI, Grupo 4, quando em realidade o seu enquadramento correto é no Grupo 17 daquela mesma tabela*”.

Com razão à defesa.

Nos arquivos Anexo-B.03_032014.xlsb (e-fls. 2696), Anexo-B.04_042014.xlsb (e-fls. 2697), Anexo-B.07_072014.xlsb (e-fls. 2700), Anexo-B.08_082014.xlsb (e-fls. 2701), Anexo-B.10_102014.xlsb (e-fls. 2703), Anexo-B.11_112014.xlsb (e-fls. 2704), Anexo-B.12_122014.xlsb (e-fls. 2705) e Anexo-B.13_002015.xlsb (e-fls. 2706), de fato está errada a classificação adotada pela Fiscalização, uma vez que **a Tabela XI do Anexo III prevê expressamente o produto “BOHEMIA ESCURA” no Grupo 17, sendo que a Fiscalização o enquadrado no Grupo 4.**

Vejamos o enquadramento estabelecido pelo Anexo III do Decreto nº 6707/2008:

Distribuição das Marcas Comerciais para Tabela XI	
Marca Comercial	Grupo
A OUTRA	6
Antarctica Malzbier	17
Antarctica Pilsen	13
Antarctica Sub Zero	9
BAUHAUS	16
BAVARIA PILSEN	7
BAVARIA PREMIUM	13
BAVARIA SEM ALCOOL	17
BELCO	8
BELCO SEM ALCOOL	13
Bella	4
Bohemia Escura	17

➤ **Citrus Antarctica (Pet e LT 350ml):**

Argumenta a Recorrente que “o Sr. Fiscal autuante enquadrou esse produto nas Tabelas III, Grupo 16, e IV, Grupo 14, ao invés de enquadrá-lo nas Tabelas III, Grupo 20, e IV, Grupo 17”.

Com razão à defesa.

Nos arquivos “Anexo-B.01_012014.xlsb” (e-fls. 2694), Anexo-B.02_022014.xlsb (e-fls. 2695), Anexo-B.04_042014.xlsb (e-fls. 2697), “Anexo-B.05_052014.xlsb” (e-fls. 2628), Anexo-B.06_062014.xlsb (e-fls. 2699), Anexo-B.08_082014.xlsb (e-fls. 2701), Anexo-B.10_102014.xlsb (e-fls. 2703), Anexo-B.11_112014.xlsb (e-fls. 2704), Anexo-B.12_122014.xlsb (e-fls. 2705) e Anexo-B.13_002015.xlsb (e-fls. 2706), de fato está errada a classificação adotada pela Fiscalização, uma vez que as Tabelas III e IV do Anexo III preveem expressamente o produto Antarctica Citrus Pet e Lata, respectivamente para os Grupos 20 e 17.

Vejamos o enquadramento estabelecido pelo Anexo III do Decreto nº 6707/2008:

TABELA III (Valores em R\$ por litro)						
Produto			Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas			
Cód. TIPI			2202.10.00			
Embalagem			PET/plástico Descartável			
Grupo	Limites		Preço de Referência	Tributos Devidos		
	Inferior	Superior		IPi	PIS	Cofins
1	0,7500	0,7874	0,7558	0,0401	0,0100	0,0477
2	0,7875	0,8268	0,8070	0,0428	0,0107	0,0509
3	0,8269	0,8681	0,8483	0,0450	0,0112	0,0535
4	0,8682	0,9115	0,8945	0,0474	0,0119	0,0564
5	0,9116	0,9571	0,9197	0,0487	0,0122	0,0580
6	0,9572	1,0050	1,0019	0,0531	0,0133	0,0632
7	1,0051	1,0552	1,0230	0,0542	0,0136	0,0645
8	1,0553	1,1080	1,0727	0,0569	0,0142	0,0677
9	1,1081	1,1634	1,1389	0,0604	0,0151	0,0718
10	1,1635	1,2216	1,1866	0,0629	0,0157	0,0748
11	1,2217	1,2827	1,2394	0,0657	0,0164	0,0782
12	1,2828	1,3468	1,3286	0,0704	0,0176	0,0838
13	1,3469	1,4141	1,3750	0,0729	0,0182	0,0867
14	1,4142	1,4848	1,4728	0,0781	0,0195	0,0929
15	1,4849	1,5591	1,5099	0,0800	0,0200	0,0952
16	1,5592	1,6371	1,5763	0,0835	0,0209	0,0994
17	1,6372	1,7189	1,6645	0,0882	0,0221	0,1050
18	1,7190	1,8049	1,7674	0,0937	0,0234	0,1115
19	1,8050	1,8951	1,8609	0,0986	0,0247	0,1174
20	1,8952	1,9899	1,9362	0,1026	0,0257	0,1221
21	1,9900	2,0894	2,0316	0,1077	0,0269	0,1281

Distribuição das Marcas Comerciais para Tabela III	
Marca Comercial	Grupo
15	18
ACQUA +	23
ÁGUA DA SERRA	17
AHIMAX	26
ALBANO	13
ALTO ASTRAL	9
AMERICAN COLA	9
AMERICANA	16
Antarctica Citrus	20

TABELA IV (valores em R\$ por litro)						
Produto	Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas					
Cód. TIPI	2202.10.00					
Embalagem	Lata					
Grupo	Limites		Preço de Referência	Tributos Devidos		
	Inferior	Superior		IPi	PIS	Cofins
1	2,2900	2,4044	2,2900	0,0730	0,0182	0,0869
---	---	---	---	-	-	-
3	2,5247	2,6509	2,5295	0,0806	0,0202	0,0959
4	2,6510	2,7834	2,7176	0,0866	0,0217	0,1031
5	2,7835	2,9226	2,8746	0,0916	0,0229	0,1090
6	2,9227	3,0687	2,9517	0,0941	0,0235	0,1120
7	3,0688	3,2222	3,1835	0,1015	0,0254	0,1208
8	3,2223	3,3833	3,3762	0,1076	0,0269	0,1281
9	3,3834	3,5524	3,4148	0,1088	0,0272	0,1295
10	3,5525	3,7301	3,5753	0,1140	0,0285	0,1356
11	3,7302	3,9166	3,7973	0,1210	0,0303	0,1440
12	3,9167	4,1124	4,0142	0,1280	0,0320	0,1523
13	4,1125	4,3180	4,2010	0,1339	0,0335	0,1593
14	4,3181	4,5339	4,4509	0,1419	0,0355	0,1688
15	4,5340	4,7606	4,6134	0,1471	0,0368	0,1750
16	4,7607	4,9987	4,9689	0,1584	0,0396	0,1885
17	4,9988	5,2486	5,0184	0,1600	0,0400	0,1904
18	5,2487	5,5111	5,3322	0,1700	0,0425	0,2023
19	5,5112	5,7866	5,5705	0,1776	0,0444	0,2113
20	5,7867	6,0760	6,0064	0,1915	0,0479	0,2278
---	---	---	---	-	-	-
22	6,3799	6,6987	6,4286	0,2049	0,0512	0,2438
---	---	---	---	-	-	-
24	7,0338	7,3854	7,2800	0,2321	0,0580	0,2761

Distribuição das Marcas Comerciais para Tabela IV	
Marca Comercial	Grupo
AGUA DA PRATA	14
AGUA DA PRATA TONICA	20
AMAZON GUARANA	5
AMERICAN COLA	9
Antarctica Citrus	17
BACANA	1
Bare	14
BELCO	6
CERPA	16
CINTRA	11
CITRUS	14

➤ **Fusion:**

Argumenta a Recorrente que “a fiscalização enquadrando o mesmo produto ora no Grupo 01, ora no Grupo 25 da Tabela VIII, embora o seu enquadramento correto seja no Grupo 9 da referida tabela”.

Com razão à defesa.

A exemplo dos arquivos “Anexo-B.09_092014.xlsb” (e-fls. 2702), Anexo-B.10_102014.xlsb (e-fls. 2703), Anexo-B.11_112014.xlsb (e-fls. 2704), Anexo-B.12_122014.xlsb (e-fls. 2705), de fato está errada a classificação adotada pela Fiscalização, uma vez que não consta o produto “FUSION” na Tabela VIII do Anexo III, bem como não há relação do Grupo 25 (Preço de Referência: R\$ 6,6135) com o item em análise. Neste caso, o produto deveria estar enquadrado no Grupo 9 (“DEMAIS ENERGÉTICOS”), com Preço de Referência no valor de R\$ 3,0134.

➤ **Pepsi Cola Mix Bag, Pepsi Cola Light Mix Bag e Sukita Mix Bag:**

Argumenta a Recorrente que “ao invés de enquadrar esses produtos na Tabela VII, Grupo Post-M, a fiscalização enquadrou-os equivocadamente na Tabela VI, Grupo 17”.

Com razão à defesa.

A exemplo das Notas Fiscais de nºs 8740, 8783, 9748, 9824, 10463, 10464, 10810, 136545, 16680, 17251, 17746, 18233, 18642, 19084, 19938, 15482, 15838, 16207, 19909 e 19955, relacionadas no Demonstrativo “Anexo-B.03_032014.xlsb”(e-fls. 2696), de fato está errada a classificação adotada pela Fiscalização, uma vez que ora utilizou o NCM 2106.90.10-EX 02⁴ para os produtos “PEPSI COLA” e “PEPSI COLA LIGHT” (Embalagens em saco), enquadrando na Tabela VII (Coluna 20) e Grupo Post-M (Coluna 21), com preço de referência no valor de R\$ 15,6357, e ora utilizou o NCM 2202.10.00⁵ para o mesmo produto e embalagem, ambos com quantidade em litros variada, enquadrando o mesmo produto na Tabela VI, Grupo 15, com preço de referência no valor de R\$ 1,5454.

Saliento, ainda, que a Tabela VI, Grupo 15 se refere ao produto “FANTA”, com preço de referência no valor de R\$ 1,5454, sendo que o Grupo 14 (“DEMAIS MARCAS”), tem o preço de referência no valor de R\$ 1,4592.

Vejamos o enquadramento estabelecido pelo Anexo III do Decreto nº 6707/2008:

TABELA VI (Valores em R\$ por litro)						
Produto	Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas					
Cód. TIPI	2202.10.00					
Embalagem	PET/plástico Retornável					
Grupo	Limites		Preço de Referência	Tributos Devidos		
	Inferior	Superior		IPI	PIS	Cofins
---	---	---	---	---	---	---
14	1,4142	1,4848	1,4592	0,0773	0,0193	0,0920
15	1,4849	1,5591	1,5454	0,0819	0,0205	0,0975

Distribuição das Marcas Comerciais para Tabela VI	
Marca Comercial	Grupo
COCA-COLA	14
FANTA	15
DEMAIS MARCAS	14

⁴ 2106.90.10: Preparações do tipo utilizado para elaboração de bebidas

Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

2106.90.10: Preparações do tipo utilizado para elaboração de bebidas

Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

⁵ 2202.10.00: Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas.

TABELA VII				
(Valores em R\$ por litro)				
Produto	Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados, para elaboração de bebida refrigerante)			
Cód. TIPI	2106.90.10 Ex 02			
Embalagem	Todas			
Tipo	Preço de Referência	Tributos Devidos		
		IPI	PIS	Cofins
Post Mix	15,6357	0,5472	0,1368	0,6512
Pre Mix	3,6567	0,1280	0,0320	0,1523

➤ **Pepsi Twist (Pet 600ml e Pet 2L) e Pepsi Twist Zero (Pet 2L):**

Argumenta a Recorrente que “a fiscalização considerou equivocadamente que esses produtos estariam enquadrados na Tabela III, Grupo 17, quando em realidade o enquadramento correto é no Grupo 18 daquela mesma tabela.”

Com razão à defesa.

A exemplo do arquivo “Anexo-B.07_072014.xlsb” (e-fls. 2700), Anexo-B.10_102014.xlsb (e-fls. 2703), Anexo-B.11_112014.xlsb (e-fls. 2704) e Anexo-B.12_122014.xlsb (e-fls. 2705), a Fiscalização corretamente enquadrou os produtos “PEPSI TWIST” E “PEPSI TWIST ZERO” (Embalagem PET) no Grupo 18 da Tabela III do Anexo III.

Todavia, no Demonstrativo Anexo-B.13_002015.xlsb (e-fls. 2706), de fato a Fiscalização enquadrou o mesmo produto no Grupo 17 da Tabela III, o que não está correto, como observado na defesa.

Vejamos o enquadramento estabelecido pelo Anexo III do Decreto nº 6707/2008:

TABELA III						
(Valores em R\$ por litro)						
Produto	Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas					
Cód. TIPI	2202.10.00					
Embalagem	PET/plástico Descartável					
Grupo	Limites		Preço de Referência	Tributos Devidos		
	Inferior	Superior		IPI	PIS	Cofins
1	0,7500	0,7874	0,7558	0,0401	0,0100	0,0477
2	0,7875	0,8268	0,8070	0,0428	0,0107	0,0509
3	0,8269	0,8681	0,8483	0,0450	0,0112	0,0535
4	0,8682	0,9115	0,8945	0,0474	0,0119	0,0564
5	0,9116	0,9571	0,9197	0,0487	0,0122	0,0580
6	0,9572	1,0050	1,0019	0,0531	0,0133	0,0632
7	1,0051	1,0552	1,0230	0,0542	0,0136	0,0645
8	1,0553	1,1080	1,0727	0,0569	0,0142	0,0677
9	1,1081	1,1634	1,1389	0,0604	0,0151	0,0718
10	1,1635	1,2216	1,1866	0,0629	0,0157	0,0748
11	1,2217	1,2827	1,2394	0,0657	0,0164	0,0782
12	1,2828	1,3468	1,3286	0,0704	0,0176	0,0838
13	1,3469	1,4141	1,3750	0,0729	0,0182	0,0867
14	1,4142	1,4848	1,4728	0,0781	0,0195	0,0929
15	1,4849	1,5591	1,5099	0,0800	0,0200	0,0952
16	1,5592	1,6371	1,5763	0,0835	0,0209	0,0994
17	1,6372	1,7189	1,6645	0,0882	0,0221	0,1050
18	1,7190	1,8049	1,7674	0,0937	0,0234	0,1115
19	1,8050	1,8951	1,8609	0,0986	0,0247	0,1174
20	1,8952	1,9899	1,9362	0,1026	0,0257	0,1221
21	1,9900	2,0894	2,0316	0,1077	0,0269	0,1281
PEPSI				17		
Pepsi Twist				18		
PET MIL				7		
PET PLUS				3		

Portanto, novamente percebe-se que a metodologia adotada pela Fiscalização para apurar as contribuições, não encontra respaldo nos dispositivos legais que regem a matéria. A Fiscalização deixou de observar o Decreto 6.707/08, Anexo III (com a redação dada pelo Decreto 7.742/2012), no qual estão determinados os valores e formas de cálculos que deveriam ser considerados na apuração da base de cálculo.

2.4. Da nulidade do auto de infração

Diante das razões acima, é flagrante que a Fiscalização ora enquadrando os produtos no Código NCM errado, ora até considerou o enquadramento em NCM correto para os mesmos produtos, porém aplicou a Tabela ou Grupo errados.

E tais erros revelam a falta de consistência do trabalho fiscal.

Ademais, novamente observo os esclarecimentos prestados pelo ilustre Auditor Fiscal no Item 4 do Termo de Constatação (e-fls. 2.677 a 2.691):

Por outro lado, a partir do exame das notas fiscais eletrônicas (NFe's) constatamos que as unidades bonificadas não foram tributadas pelo PIS/COFINS nos termos do Decreto nº 6.707/2008, fazendo-se necessário, portanto, as suas constituições que se encontram consolidados mensalmente nos Anexo-A.01 (COFINS) e Anexo-A.02 (PIS) e detalhadas, por nota fiscal, nos anexos "B.01" a "B.13".

Nos anexos "A.01" e "A.02" as contribuições encontram-se consolidadas mensalmente e agrupadas por tipo de bebida.

Por outro lado, os anexos "B.01" a "B.13" apresentam (todos) as seguintes colunas em comum:

► As 16 (dezesesseis) primeiras colunas de cada um dos anexos, contadas e numeradas sequencialmente, a partir do número "1", no sentido da esquerda para direita, contém informações prestadas pelo próprio contribuinte, supostamente extraídas das notas fiscais (NFe's) transmitidas ao SPED;

► As demais 13 (treze) colunas que se seguem, numeradas sequencialmente, a partir do número "17" (primeira coluna imediatamente à direita da coluna nº "16", no sentido da esquerda para direita), são de preenchimento da fiscalização conforme detalhado a seguir:

(...)

• **Coluna (20): Tabela de Valores (I a XII)**

Contém a numeração da tabela conforme Anexo III do Decreto 6.707/2008, obtida a partir das colunas "15" (Tipo de Embalagem), "18" (NCM preenchido pela fiscalização) e "19" (Ex-NCM preenchido pela fiscalização).

• **Coluna (21): Grupo/Tipo**

Contém o GRUPO da tabela "Distribuição das Marcas Comerciais" correspondente ao valor obtido na coluna "20" (Tabela de Valores (I a XII)), conforme Anexo III do Decreto 6.707/2008, e na coluna "16" (Marca do Produto).

• **Coluna (22): Preço de Referência (R\$/Litro)**

Contém o valor do Preço de Referência, em R\$/litro, obtido das Tabelas “I” a “XIII” do Anexo III do Decreto 6.707/2008, a partir das informações das colunas “20” (Tabela de Valores (I a XII)) e “21” (Grupo/Tipo) anteriores.

• **Coluna (23): % Base de Cálculo (%)**

Contém o valor do percentual da Base de Cálculo, em %, obtido da Tabela “III A” do Anexo IV do Decreto 6.707/2008, com redação dada pelo Anexo ao Decreto nº 8.115, de 30/09/2012, a partir das informações das colunas “3” (Data de Emissão da NFe), “20” (Tabela de Valores (I a XII)) e “21” (Grupo/Tipo) anteriores.

• **Coluna (24): Base de Cálculo (R\$/litro)**

Contém o resultado da multiplicação das colunas “22” (Preço de Referência em R\$/Litro) e “23” (% da Base de Cálculo em %) anteriores.

• **Coluna (25): PIS 2,5% (R\$/litro)**

Contém o **resultado da multiplicação da alíquota do PIS (2,5%) sobre a Base de Cálculo, em R\$/litro, da coluna “24” (Base de Cálculo em R\$/litro) anterior.**

• **Coluna (26): COFINS 11,9% (R\$/litro)**

Contém o **resultado da multiplicação da alíquota da COFINS (11,9%) sobre a Base de Cálculo, em R\$/litro, da coluna “24” (Base de Cálculo em R\$/litro) anterior.**

• **Coluna (27): PIS 2,5% (R\$)**

Contém o resultado da multiplicação das colunas “25” (PIS 2,5% em R\$/Litro) e “17” (TOTAL do produto em Bonificação por NFe, em Litros) anteriores.

• **Coluna (28): COFINS 11,9% (R\$)**

Contém o resultado da multiplicação das colunas “25” (COFINS 11,9% em R\$/Litro) e “17” (TOTAL do produto em Bonificação por NFe, em Litros) anteriores.

• **Coluna (29): Tipo de Bebida (Informações para o SAFIRA)**

Classifica a bebida segundo os agrupamentos padronizados do sistema SAFIRA. **(sem destaque no texto original)**

Com efeito, na forma já demonstrada neste voto, ao calcular o lançamento, o i. Auditor Fiscal não observou os Anexos III e IV do Decreto nº 6.707/08, nos quais estão determinados os preços de referência e respectivos percentuais aplicados para apuração da base de cálculo das Contribuições para o PIS e da COFINS no regime especial de tributação de bebidas frias.

Por consequência, os erros acima indicados não se tratam apenas de incorreções passíveis de serem sanados em diligência, tendo em vista que refletem no critério quantitativo da regra matriz de hipótese de incidência tributária e, por sua vez, maculam por vício material o lançamento lavrado com evidente erro sobre a base de cálculo apurada.

O erro na subsunção do fato ao critério quantitativo da regra-matriz configura erro de direito, uma vez que o Auditor Fiscal, ao verificar a suposta ocorrência do fato gerador, falhou ao determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, desvirtuando a

correta constituição do crédito tributário e afrontando a previsão do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

E o vício material é impossível de ser convalidado!

Por tais razões, entendo que não se trata de simples irregularidades, incorreções e omissões, passíveis de saneamento, na forma prevista pelo artigo 60 do Decreto nº 70.235/72.

Oportuno destacar o v. **Acórdão nº 3301-006.485**, proferido no PAF nº 10314.723050/2017-35 pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 3ª Seção, de relatoria da ilustre Conselheira Liziane Angelotti Meira, que deu provimento ao Recurso Voluntário da mesma Contribuinte, concluindo que diante do ônus da prova pertencente à fiscalização e, considerando a ausência de base legal ao lançamento e a metodologia e cálculos estranhos à lei, incide a nulidade material do lançamento, em consonância com o disposto nos arts. 10, 31, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72, nos arts. 142, 145 e no art. 146 do Código Tributário Nacional, no art. art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no art. 2.º da lei n. 9.784/99.

Outrossim, destaco ainda os **Acórdãos nºs 3402-006.835**, de relatoria do Ilustre Conselheiro Pedro Bispo de Souza, bem como os **Acórdãos 3402-007.281, 3402-007.282 e 3402-007.283**, desta Relatora, proferidos em processos da mesma Contribuinte, nos quais os lançamentos foram cancelados em razão de outros erros, relacionados à ausência de aplicação da pauta fiscal, e que igualmente ensejaram em vícios materiais decorrentes da apuração de base de cálculo.

Destaco, ainda, decisões proferidas por outros Colegiados deste Tribunal Administrativo, através das quais foi reconhecido o vício material nas demais autuações lavradas contra a mesma Contribuinte, a exemplo do **Acórdão nº 3302-007.267**⁶ (Redator Designado: Conselheiro Walker Araujo) e **Acórdão nº 3201-004.884**⁷ (Redator Designado: Conselheiro Pedro Rinaldo de Oliveira Lima).

⁶ ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

NULIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. METODOLOGIA. VÍCIO MATERIAL ÔNUS DA PROVA DA FISCALIZAÇÃO.

Considerando o ônus da prova da fiscalização, a ausência de base legal ao lançamento e sua metodologia e cálculos estranhos à lei, implicam na sua conseqüente nulidade material, para não haver conflito com o disposto nos Art. 10, 31, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal), no Art. 142, 145 e 146 do Código Tributário Nacional, art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no Art. 31 do Decreto n. 70.235/72 e art. 2º da lei 9.784/99.

⁷ ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

NULIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. METODOLOGIA. VÍCIO MATERIAL ÔNUS DA PROVA DA FISCALIZAÇÃO.

Considerando o ônus da prova da fiscalização, a ausência de base legal ao lançamento e sua metodologia e cálculos estranhos à lei, implicam na sua conseqüente nulidade material, para não haver conflito com o disposto nos Art. 10, 31, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal), no Art. 142, 145 e 146 do Código Tributário Nacional, art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no Art. 31 do Decreto n. 70.235/72 e art. 2º da lei 9.784/99.

Em razão dos fundamentos expostos neste voto, resta configurado o vício material passível de acarretar a nulidade do auto de infração.

Por fim, considerando a nulidade da autuação, restam prejudicados os demais argumentos da Contribuinte em razão do integral reconhecimento do mérito a seu favor.

Pelo mesmo motivo, nego provimento ao Recurso de Ofício.

3. Mérito

Considerando que em sessão de julgamento, pelo voto de qualidade, foi afastada a nulidade do auto de infração por vício material, nos termos do r. voto vencedor, passo à análise dos argumentos de mérito.

Por sua vez, diante das conclusões que motivaram este voto para decisão do mérito a favor da contribuinte, com fulcro no artigo 59, § 3º do Decreto nº 70.235/1972⁸, deixo de analisar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido por alteração do critério jurídico adotado na autuação.

Com relação ao mérito, conforme relatado, o Auto de Infração teve por motivação a acusação de que os produtos remetidos sob a rubrica “bonificação” não tiveram o seu efeito redutor no valor unitário de venda e consequente redução no custo unitário ao cliente, resultando na conclusão de que foram comercializadas, com a subtração de tais valores da base de cálculo das respectivas contribuições do PIS e COFINS.

Para tanto, indicou que foram atribuídos às Notas Fiscais que deram saídas em bonificação, valores que compõem o total do documento fiscal a ser cobrado do cliente e, ainda, que os preços unitários correspondentes são exatamente os mesmos dos produtos cujo o CFOP de saída é 5401 (vendas de produção – substituição tributária).

Como afirmou a defesa, a controvérsia instaurada nos autos deste processo se restringe em verificar os efeitos das bonificações concedidas pela Recorrente sobre o valor de venda unitário dos produtos por ela comercializados e, por consequência, sobre o custo unitário de aquisição desses mesmos produtos.

Argumentou a Recorrente que “...o i. Fiscal autuante não se apercebeu que o montante efetivamente cobrado pela Recorrente de seu cliente não corresponde ao “VALOR TOTAL DA NOTA”, e que é composto pelos valores totais das mercadorias vendidas e bonificadas, mais os tributos incidentes na operação (IPI e ICMS), e sim ao valor indicado no campo “FATURA”, que corresponde ao valor das mercadorias vendidas, acrescido do IPI e ICMS”.

⁸ Art. 59. São nulos:

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Destaco que a defesa trouxe aos autos os boletos de cobrança e recibos, demonstrando que de fato ocorreu a redução no preço das mercadorias vendidas, sendo que os valores pagos pelos adquirentes coincidem com aqueles informados no campo "FATURA" das respectivas Notas Fiscais, demonstrando a redução do valor bruto da venda.

Vejamos, ainda, as informações constantes nas Notas Fiscais nºs 4255 (e-fls. 30.199) e 9000 (e-fls. 30.200), ambas utilizadas a título de exemplo pela Fiscalização, bem como as Notas Fiscais nºs 18.674 (e-fls. 30.224) e 32.510 (e-fls. 30.228) extraídas dos autos e colacionadas abaixo:

Ambev S.A.
AmBev
ESTR. BIAGINO CHIEFFI (JCR 340), 10000 - Pagador
Jacarei, SP
Tel.: , CEP: 12815-810

DANFE
DOCUMENTO AUXILIAR DA
NOTA FISCAL ELETRÔNICA
0-ENTRADA
1-SAÍDA **1**
Nº **4255**
SÉRIE: 001
FOLHA: 1\1

176614/2014-35
Nº 0000-4255
SERIE 001

CHAVE DE ACESSO
8514 0107 5265 5700 0614 5500 1000 0042 5517 7287 2348
Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e
www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz
PROCESSO DE AUTORIZAÇÃO DE USO
135140031891207 17/01/2014 01:38:47

NATUREZA DA OPERAÇÃO
VENDA P/COMERCIALIZAÇÃO/BONIFICAÇÃO
INSCRIÇÃO ESTADUAL 392143720111 INC. ESTADUAL SUBST. TRIBUTÁRIA CNPJ/CPF 07.526.557/0006-14

DESTINATÁRIO/REMETENTE
GRUPO CAWAMAR COM. BEBIDAS ADM. PAR TICIPACOES LTDA MASTER B
ENDEREÇO Av Osvaldo Valle Cordeiro, 1260
MUNICÍPIO SAO PAULO TELEFONE/FAX
CNPJ/CPF 01.124.920/0006-99 DATA DE EMISSÃO 17/01/2014
CEP 03584-000 DATA DE SATIS 17/01/2014
UF SP INSCRIÇÃO ESTADUAL 114738772113 HORA DE SATIS 01:37:11

FATURA
FATURA/DUPLICATA 9006433050 VENCIMENTO 17/01/2014 VALOR 76.660,34 VALOR POR EXTENSO SETENTA E SEIS MIL, SEISCENTOS E SESSENTA REAIS E TRINTA E QUATRO
CÁLCULO DO IMPOSTO
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 86.224,31 VALOR DO ICMS 15.520,38 BASE CÁLCULO ICMS SUBSTITUIÇÃO 106.392,00 VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO 3.630,19 VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 86.224,31
VALOR DO FRET 0,00 VALOR DO SEGURO 0,00 DESCONTO 0,00 OUTRAS DESPESAS ACRESCIDAS 0,00 VALOR DO IPT 5.406,45 VALOR TOTAL DA NOTA 95.260,95

TRANSPORTADOR/DETRANSPORTADOR
GRUPO CAWAMAR COM. BEBIDAS ADM. PAR
MOTORISTA: CPF:
ENDEREÇO AV OSVALDO VALLE CORDEIRO 1260, A
MUNICÍPIO SAO PAULO
UF SP CNPJ/CPF 01.124.920/0006-99
INSCRIÇÃO ESTADUAL 114738772113

DADOS DOS PRODUTOS/SERVIÇOS

COD. PRODUTO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS/SERVIÇOS	NOM/SH EX	CST	CFOP	UN.	QTD.	V. UNITÁRIO	VALOR TOTAL	BASE CALC. ICMS	VALOR ICMS	VALOR IPT	ALIQ. ICMS	ALIQ. IPT
38999	PALETE BRANCO LATA 350ML SH C/12 NVAL	22030000	010	5910	CX	222	24,6757210	5.478,01	5.478,01	986,04	336,89	18,00	0,3613
38994	CARACU LATA 350ML SH C/12 NVAL	22030000	010	5910	CX	222	24,4677990	5.431,85	5.431,85	977,73	375,38	18,00	0,4026
39134	BUDWEISER LATA 350ML SH C/12 NVAL	22030000	010	5910	CX	226	26,2273890	5.927,39	5.927,39	1.066,93	342,96	18,00	0,3613
38999	PALETE BRANCO LATA 350ML SH C/12 NVAL	22030000	010	5401	CX	922	24,6757050	22.751,00	22.751,00	4.095,18	1.399,14	18,00	0,3613
38994	CARACU LATA 350ML SH C/12 NVAL	22030000	010	5401	CX	922	24,4677990	22.559,31	22.559,31	4.060,68	1.559,01	18,00	0,4026
39134	BUDWEISER LATA 350ML SH C/12 NVAL	22030000	010	5401	CX	918	26,2273970	24.076,75	24.076,75	4.333,82	1.393,07	18,00	0,3613

CÁLCULO DO ISSQN
INSCRIÇÃO MUNICIPAL VALOR TOTAL DOS SERVIÇOS BASE CÁLCULO ISSQN VALOR DO ISSQN

DADOS ADICIONAIS
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES
//O DESTINATÁRIO DEVERÁ C/ RELAÇÃO AS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS RECEBER O IMPOSTO RETIDO ESCRITURAR O DOC, FISCAL NOS TERMOS DO ART 278/RICMS-SP//ICMS ST Itens 1) B/C 6846,48 Valor: 246,33 2) B/C 6846,48 Valor: 254,63 3) B/C 7078,32 Valor: 207,17 4) B/C 28434,48 Valor: 1023,03 5) B/C28434,48 Valor: 1057,53 6) B/C 28751,76 Valor: 841,50/- Base ICMS:66224,31VL. ICMS:15520,380031011128
RESERVADO AO FISCO

Original

[illegible]

Outrossim, a Fiscalização exemplificou suas conclusões através das **Notas Fiscais nºs 4255, 22018 e 9000**, o que fez nos seguintes termos:

Ao contrário, exame de algumas das notas fiscais que deram saídas em bonificação, revela que não há redução alguma do custo unitário.

Com efeito, vejamos os exemplos das notas fiscais a seguir para cada uma das quais foram calculados os preços unitários dos produtos nelas discriminadas (última coluna à direita).

NFe nº: 4255 - Data de Emissão: 17/01/2014 - Emissor: 07.526.557/0006-14 - Destinatário: 01.124.920/0006-99						
Chave de Acesso: 35140107526557000614550010000042551772372348						
CFOP	Produto	Qtde	Embalagem	Unidade por Embalagem	Qtde Total	Preço Unitário (R\$)
5910	MALZBIER BRAHMA LATA 350ML SH C/12 NPAL	222	CX	12	2664	5.478,01
5401	MALZBIER BRAHMA LATA 350ML SH C/12 NPAL	922	CX	12	11064	22.751,00
5910	CARACU LATA 350ML SH C/12 NPAL	222	CX	12	2664	5.431,85
5401	CARACU LATA 350ML SH C/12 NPAL	922	CX	12	11064	22.559,31
5910	BUDWEISER LATA 350ML SH C/12 NPAL	226	CX	12	2712	5.927,39
5401	BUDWEISER LATA 350ML SH C/12 NPAL	918	CX	12	11016	24.076,75

Nome / Nome empresarial	CPF / CNPJ	RPF/MPF
AMBEV S/A	07.526.557/0001-00	08.1.65.00-2018-00382-2

NFe nº: 22018 - Data de Emissão: 02/07/2014 - Emissor: 07.526.557/0040-16 - Destinatário: 98.417.645/0001-29						
Chave de Acesso: 43140707526557004016550010000220181456352661						
CFOP	Produto	Qtde	Embalagem	Unidade por Embalagem	Qtde Total	Preço Unitário (R\$)
5910	SKOL LT 473ML SH C/12 NPAL	260	CX	12	3120	6.529,46
5401	SKOL LT 473ML SH C/12 NPAL	1060	CX	12	12720	26.620,10
5910	GUARANA CHP ANTARCTICA PET 3,3 L SH C/D4	165	CX	4	660	2.436,90
5401	GUARANA CHP ANTARCTICA PET 3,3 L SH C/D4	635	CX	4	2540	9.378,38
5910	SKOL GFA VD 1L 2,99	93	DZ	12	1116	4.375,23
5401	SKOL GFA VD 1L 2,99	207	DZ	12	2484	9.738,42

NFe nº: 9000 - Data de Emissão: 31/01/2014 - Emissor: 07.526.557/0006-14 - Destinatário: 10.835.082/0002-29						
Chave de Acesso: 35140107526557000614550010000090001360951557						
CFOP	Produto	Qtde	Embalagem	Unidade por Embalagem	Qtde Total	Preço Unitário (R\$)
5910	SKOL LT 269ML SH C/15 NPAL	811	CX	15	12165	17.581,91
5401	SKOL LT 269ML SH C/15 NPAL	3375	CX	15	50625	73.167,64
5910	ANTARCTICA PILSEN LATA 350 ML SH C/12 NPA	109	CX	12	1308	2.057,05
5401	ANTARCTICA PILSEN LATA 350 ML SH C/12 NPA	463	CX	12	5556	8.737,74
5910	BRAHMA CHOPP LATA 350ML SH C/12 NPAL	553	CX	12	6636	10.242,94
5401	BRAHMA CHOPP LATA 350ML SH C/12 NPAL	2307	CX	12	27684	42.731,41

NFe nº: 4255 - Data de Emissão: 17/01/2014 - Emissor: 07.526.557/0006-14 - Destinatário: 01.124.920/0006-99						
Chave de Acesso: 35140107526557000614550010000042551772372348						
CFOP	Produto	Qtde	Embalagem	Unidade por Embalagem	Qtde Total	Preço Unitário (R\$)
5910	MALZBIER BRAHMA LATA 350ML SH C/12 NPAL	222	CX	12	2664	5.478,01
5401	MALZBIER BRAHMA LATA 350ML SH C/12 NPAL	922	CX	12	11064	22.751,00
5910	CARACU LATA 350ML SH C/12 NPAL	222	CX	12	2664	5.431,85
5401	CARACU LATA 350ML SH C/12 NPAL	922	CX	12	11064	22.559,31
5910	BUDWEISER LATA 350ML SH C/12 NPAL	226	CX	12	2712	5.927,39
5401	BUDWEISER LATA 350ML SH C/12 NPAL	918	CX	12	11016	24.076,75

Observe-se que, em todas as notas trazidas como exemplos, para as saídas dos produtos sob o código 5910 (saídas bonificadas) são atribuídos valores que compõem o total da nota fiscal, isto é, a ser cobrado do cliente (desconto pago pelo cliente!).

Fato mais relevante é que os preços unitários correspondentes são exatamente os mesmos dos produtos cujo o CFOP de saída é 5401 (vendas de produção – substituição tributária).

Vale dizer, do ponto de vista do valor total recebido pelo vendedor, assim como do custo unitário e do total pago pelo cliente, é indiferente se a quantidade de saída bonificada é 2664, 11064 unidades de Malzbier Brahma (nota nº 4255) ou mesmo qualquer outra quantidade do produto, ou seja, tanto para o vendedor (quanto ao valor faturado) como para o comprador (quanto ao custo unitário do produto adquirido) é completamente indiferente a quantidade alocada sob uma ou outra rubrica (bonificada ou não).

Não há nenhuma redução dos custos unitários dos produtos, não havendo, portanto, nenhuma correlação entre as saídas bonificadas ora sob fiscalização e eventuais descontos incondicionais, como sugere o contribuinte.

Por outro lado, os efeitos da subtração da base de cálculo das contribuições dos produtos que deram saída como bonificados, sem que se demonstre sua equivalência com o desconto incondicional (como é o caso em tela), são evidentemente deletérios ao FISCO, uma vez que não seriam, erroneamente, como no caso em tela, oferecidos à tributação do PIS e COFINS nos termos do Decreto nº 6.707/2008.

Vale dizer, as contribuições para o PIS e a COFINS no regime especial dependeriam de quantos produtos o contribuinte escolheria (aleatoriamente) dar saída como “bonificada”, ou seja, estaríamos diante de uma contribuição cujo montante estaria à mercê exclusivamente de alocação aleatória (do contribuinte) às saídas de CFOP 5910 (saídas bonificadas).

Evidentemente não é a interpretação correta do dispositivo legal em questão.

Todavia, para as mesmas Notas Fiscais, a defesa trouxe em Recurso Voluntário os seguintes quadros demonstrativos:

Para que não reste dúvida a respeito desses fatos, a Recorrente elaborou os seguintes quadros demonstrativos, a partir das informações constantes nas notas fiscais citadas no Termo de Constatação, nos quais é possível verificar claramente que o valor cobrado (“FATURA”) **não inclui os valores dos produtos bonificados** (CFOP’s 5.910 e 6.901), mas apenas os valores dos produtos vendidos, (CFOP’s 5.410, 5.403, 6.401 e 6.403):

AMBEV DANFE 4255 - Série 0001		
Demonstrativo da composição dos valores		
Valor dos Produtos vendidos:		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
MALZBIER BRAHMA LATA 350ML	5401	22.751,00
CARACU LATA 350ML	5401	22.559,31
BUDWEISER LATA 350ML	5401	24.076,75
		69.387,06
IPI sobre os valores vendidos		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
MALZBIER BRAHMA LATA 350ML	5401	1.399,14
CARACU LATA 350ML	5401	1.559,01
BUDWEISER LATA 350ML	5401	1.393,07
		4.351,22
ICMS ST sobre os valores vendidos		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
MALZBIER BRAHMA LATA 350ML	5401	1.023,03
CARACU LATA 350ML	5401	1.057,53
BUDWEISER LATA 350ML	5401	841,50
		2.922,06
Subtotal valores vendidos		76.660,34

Valor dos Produtos bonificados		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
MALZBIER BRAHMA LATA 350ML	5910	5.478,01
CARACU LATA 350ML	5910	5.431,85
BUDWEISER LATA 350ML	5910	5.927,39
		16.837,25

IPI sobre os valores bonificados		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
MALZBIER BRAHMA LATA 350ML	5910	336,89
CARACU LATA 350ML	5910	375,38
BUDWEISER LATA 350ML	5910	342,96
		1.055,23

ICMS ST sobre os produtos bonificados		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
MALZBIER BRAHMA LATA 350ML	5910	246,33
CARACU LATA 350ML	5910	254,63
BUDWEISER LATA 350ML	5910	207,17
		708,13

Subtotal valores bonificados	18.600,61	B
-------------------------------------	------------------	----------

Total da Nota Fiscal	95.260,95	A+B
-----------------------------	------------------	------------

nte. Pode ser consultado clicando no link <http://cav.receita.fazenda.gov.br/danfe/DanfeConsulta.aspx>. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

AMBEV
DANFE 22018 - Série 0001

Demonstrativo da composição dos valores
--

Valor dos Produtos vendidos:		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
SKOL LT 473ML	5401	26.620,10
GUARANÁ CHP ANTARCTICA PET 3,3L	5401	9.378,38
SKOL GFA VD 1L	5401	9.738,42
		45.736,90

IPI sobre os valores vendidos		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
SKOL LT 473ML	5401	1.848,32
GUARANÁ CHP ANTARCTICA PET 3,3L	5401	393,13
SKOL GFA VD 1L	5401	715,89
		2.957,34

ICMS ST sobre os valores vendidos		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
SKOL LT 473ML	5401	2.058,18
GUARANÁ CHP ANTARCTICA PET 3,3L	5401	410,44
SKOL GFA VD 1L	5401	925,01
		3.393,63

Subtotal valores vendidos	52.087,87	A
----------------------------------	------------------	----------

<u>Valor dos Produtos Bonificados</u>		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
SKOL LT 473ML	5910	6.529,46
GUARANÁ CHP ANTARCTICA PET 3,3L	5910	2.436,90
SKOL GFA VD 1L	5910	4.375,23
		13.341,59
<u>IPI sobre os valores bonificados</u>		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
SKOL LT 473ML	5910	453,36
GUARANÁ CHP ANTARCTICA PET 3,3L	5910	102,15
SKOL GFA VD 1L	5910	321,63
		877,14
<u>ICMS ST sobre os produtos bonificados</u>		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
SKOL LT 473ML	5910	504,84
GUARANÁ CHP ANTARCTICA PET 3,3L	5910	106,65
SKOL GFA VD 1L	5910	415,58
		1.027,07

Subtotal valores bonificados	15.245,80
------------------------------	-----------

Total da Nota Fiscal	67.333,67
-----------------------------	------------------

alimento. Pode ser emitida ou duplicata conforme DANFE 52-087-87 Gov.

AMBEV
DANFE 9000 - Série 0001

Demonstrativo da composição dos valores

<u>Valor dos Produtos vendidos:</u>		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
SKOL LT 269ML	5401	73.167,64
ANTARCTICA PILSEN LATA 350ML	5401	8.737,74
BRAHMA CHOPP LATA 350ML	5401	42.731,41
		124.636,79
<u>IPI sobre os valores vendidos</u>		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
SKOL LT 269ML	5401	4.021,31
ANTARCTICA PILSEN LATA 350ML	5401	547,03
BRAHMA CHOPP LATA 350ML	5401	2.861,37
		7.429,71
<u>ICMS ST sobre os valores vendidos</u>		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
SKOL LT 269ML	5401	1.045,33
ANTARCTICA PILSEN LATA 350ML	5401	467,37
BRAHMA CHOPP LATA 350ML	5401	3.171,55
		4.684,25

Subtotal valores vendidos	136.750,75
----------------------------------	-------------------

Valor dos Produtos bonificados		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
SKOL LT 269ML	5910	17.581,91
ANTARCTICA PILSEN LATA 350ML	5910	2.057,05
BRAHMA CHOPP LATA 350ML	5910	10.242,94
		29.881,90
IPI sobre os valores bonificados		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
SKOL LT 269ML	5910	966,31
ANTARCTICA PILSEN LATA 350ML	5910	128,78
BRAHMA CHOPP LATA 350ML	5910	685,89
		1.780,98
ICMS ST sobre os produtos bonificados		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
SKOL LT 269ML	5910	251,19
ANTARCTICA PILSEN LATA 350ML	5910	110,03
BRAHMA CHOPP LATA 350ML	5910	760,24
		1.121,46
Subtotal valores bonificados		32.784,34
Total da Nota Fiscal		169.535,09
Fatura/Duplicata conforme DANFE		136.750,75

Originalmente. Pode ser consultado em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/imp/IF2D>. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

Nesse contexto, claramente equivocou-se o i. Fiscal autuante ao alegar que “em todas as notas trazidas como exemplos, para as saídas dos produtos sob o código 5910 (saídas bonificadas) são atribuídos valores que compõem o total da nota fiscal, isto é, a ser cobrado do cliente (desconto pago pelo cliente)”, uma vez que o mesmo não se atentou para o fato de que o valor cobrado pela Recorrente não corresponde ao informado no campo “VALOR TOTAL DA NOTA”, o qual engloba o valor das mercadorias bonificadas (CFOP’s 5.910 e 6.901), e sim ao valor da “FATURA”, que abrange apenas os valores das mercadorias vendidas (CFOP’s 5.410, 5.403, 6.401 e 6.403).

Pois bem. Restando comprovado que (i) o valor efetivamente cobrado pela Recorrente é aquele indicado no campo “FATURA” das notas fiscais e que (ii) este valor corresponde apenas aos produtos vendidos, não contemplando os bonificados, não são necessários esclarecimentos adicionais para demonstrar que no caso concreto os produtos dados em bonificação resultaram na redução dos custos unitários dos produtos vendidos, bastando para tanto dividir o valor faturado, isto é o valor efetivamente cobrado do cliente, pela quantidade total de produtos entregues, ou seja a soma dos produtos vendidos (CFOP’s 5.410, 5.403, 6.401 e 6.403) e dos bonificados (CFOP’s 5.910 e 6.901).

Resta demonstrado, portanto, que os valores totais das Notas Fiscais correspondem aos valores totais das mercadorias vendidas e bonificadas, acrescidos de IPI e ICMS, sendo que o valores reais comercializados correspondem àqueles indicados no campo “FATURA”.

Por sua vez, igualmente está demonstrado que mercadorias comercializadas e aquelas bonificadas foram segregadas nas mesmas Notas Fiscais, constando os CFOP's 5.410, 5.403, 6.401 e 6.403 aos produtos comercializados e os CFOP's 5.910 e 6.901 para aqueles bonificados.

Em suma, tanto através das Notas Fiscais, quanto através dos demais documentos trazidos aos autos pela Recorrente, estão demonstradas as bonificações concedidas aos adquirentes, cujos descontos não integraram a quantidade comercializada, com evidente redução no preço da venda e, portanto, resultando em transferência gratuita, passível de não integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

A exclusão dos valores reduzidos a título de bonificações sobre a base de cálculo das contribuições foi matéria apreciada através da **Solução de Consulta nº 130-SRRF08/Disit**, assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS VINCULADAS A OPERAÇÃO DE VENDA.

As bonificações em mercadorias, quando vinculadas à operação de venda, concedidas na própria Nota Fiscal que ampara a venda, e não estiverem vinculadas à operação futura, por se caracterizarem como redutoras do valor da operação, constituem-se em descontos incondicionais, previstos na legislação de regência do tributo como valores que não integram a sua base de cálculo e, portanto, para sua apuração, podem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

BASE DE CÁLCULO . BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS A TÍTULO GRATUITO, DESVINCULADAS DE OPERAÇÃO DE VENDA..

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é definida legalmente como o valor do faturamento, entendido este como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Nos casos em que a bonificação em mercadoria é concedida por liberalidade da empresa vendedora, sem vinculação a operação de venda e tampouco vinculada a operação futura, não há como caracterizá-la como desconto incondicional, pois não existe valor de operação de venda a ser reduzido. Por não haver atribuição de valor, pois que a Nota Fiscal que acompanha a operação tem natureza de gratuidade, natureza jurídica de doação, não há receita e, portanto, não há que se falar em fato gerador do tributo, pois a receita bruta não será auferida.

Dessa forma, a bonificação em mercadorias, de forma gratuita, não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Artigo 195 da CF/88; Artigo 1º Lei nº 10.637, de 2002 e Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 1982.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS VINCULADAS A OPERAÇÃO DE VENDA.

As bonificações em mercadorias, quando vinculadas à operação de venda, concedidas na própria Nota Fiscal que ampara a venda, e não estiverem vinculadas à operação futura, por se caracterizarem como redutoras do valor da operação, constituem-se em

descontos incondicionais, previstos na legislação de regência do tributo como valores que não integram a sua base de cálculo e, portanto, para sua apuração, podem ser excluídos da base de cálculo da Cofins.

BASE DE CÁLCULO . BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS A TÍTULO GRATUITO, DESVINCULADAS DE OPERAÇÃO DE VENDA..

A base de cálculo da Cofins é definida legalmente como o valor do faturamento, entendido este como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Nos casos em que a bonificação em mercadoria é concedida por liberalidade da empresa vendedora, sem vinculação a operação de venda e tampouco vinculada a operação futura, não há como caracterizá-la como desconto incondicional, pois não existe valor de operação de venda a ser reduzido. Por não haver atribuição de valor, pois que a Nota Fiscal que acompanha a operação tem natureza de gratuidade, natureza jurídica de doação, não há receita e, portanto, não há que se falar em fato gerador do tributo, pois a receita bruta não será auferida.

Dessa forma, a bonificação em mercadorias, de forma gratuita, não integra a base de cálculo da Cofins.

Dispositivos Legais: Artigo 195 da CF/88; Artigo 1º Lei nº 10.833, de 2003 e Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 1982.

Destaco os seguintes fundamentos que motivaram a Solução de Consulta em referência:

3. **Bonificações** são entendidas no campo do direito comercial como a concessão feita pelo vendedor ao comprador, ao diminuir o preço do produto ou serviço vendido ou ao entregar quantidades maiores do que as avençadas em contrato comercial. As bonificações, dentro deste contexto, podem ser concessões recebidas tanto em dinheiro como em mercadorias.

4. Por ser relevante, a Administração Tributária Federal pacificou seu entendimento ao conceituar **bonificação** no Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 1982, do qual transcrevemos o seguinte excerto, para esclarecimento do tema (observamos que o padrão monetário citado é o vigente à época da edição do texto administrativo) :

“Bonificação significa, em síntese, a concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada. Diminuição do preço da coisa vendida pode ser entendido também como parcelas redutoras do preço de venda, as quais, quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, são definidas pela Instrução Normativa SRF nº 51/78 como descontos incondicionais.

Isto pode ser feito computando-se, na Nota Fiscal de venda, tanto a quantidade que o cliente deseja comprar, como a quantidade que o vendedor deseja oferecer a título de bonificação, transformando-se em cruzeiros o total das unidades, como se vendidas fossem. Concomitantemente, será subtraída, a título de desconto incondicional, a parcela, em cruzeiros, que corresponde à quantidade que o vendedor pretende ofertar, a título de bonificações, chegando-se, assim, ao valor líquido das mercadorias.” (destacou-se)

4.1. Seguindo este parâmetro, a Administração Tributária à época da emissão do Parecer retro, já havia editado a Instrução Normativa SRF nº 51, de 03/11/1978, onde, em seu item 4.2 disciplina o conceito de **desconto incondicional**, no âmbito tributário :

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

4.2. Portanto, conjugando-se a disciplina normativa de tais atos, conclui-se que, para a Administração Tributária, **bonificação, cujo valor conste da Nota Fiscal de venda, quando não vinculado à operação ou evento futuro**, tem a natureza jurídica de desconto incondicional, assumindo assim a condição de redutor do valor bruto da operação de venda.

Observe ainda que a equivalência dos conceitos de “descontos incondicionais” e “bonificações” para incidência de IPI foi matéria apreciada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, em julgamento ao RE 567.935, em sede de repercussão geral (Tema 849), sendo fixada a seguinte tese:

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.

Por outro lado, é igualmente importante destacar que a Fiscalização em nenhum momento comprovou, tampouco demonstrou qualquer ato da Contribuinte, passível de mascarar o preço real de venda, de forma a justificar a alegada subtração da base de cálculo das contribuições.

Já a defesa trouxe aos autos os boletos de cobrança e recibos, bem como demonstrou com os mesmos documentos fiscais exemplificados pela Fiscalização, que ocorreu a redução no preço das mercadorias vendidas, sendo que os valores pagos pelos adquirentes coincidem com aqueles informados no campo “FATURA” das respectivas Notas Fiscais,

É importante ponderar que a acusação de subtração de base de cálculo, na forma motivada no lançamento de ofício, incorre no ilícito de sonegação tributária previsto pela Lei nº 4.502/1964¹⁰ e tipificado através da Lei nº 8.137/1990¹¹. Para tanto, faz-se necessária a prática de atos dolosos mediante fraude, simulação ou omissão.

⁹ Tema 84 - Exclusão do valor dos descontos incondicionais da base de cálculo do IPI.

¹⁰ Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

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

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

¹¹ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Por sua vez, dolo não se presume e deve ser efetivamente comprovado por quem acusa. O encadeamento lógico dos fatos exige elementos probatórios harmonizantes, que resultem em evidências passíveis de sustentar o ato infracional.

A necessidade de que o auto de infração seja sustentado com elementos de prova igualmente é prevista pelo Decreto nº 70.235/1972¹² através do artigo 9º, com a seguinte redação:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e **demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.**¹³ (sem destaque no texto original)

Destaco a conclusão do r. voto vencedor da Ilustre Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, condutor do v. **Acórdão nº 3301-003.975**, através do qual foi dado provimento ao Recurso Voluntário, considerando que “*estará o contribuinte no campo da **ilicitude** se o negócio jurídico for simulado ou se houver a ocorrência do disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, ou seja, se as condutas esconderem, modificarem ou excluírem o fato jurídico-tributário*”. Igualmente foi destacado que “*não basta a simples suspeita de fraude ou simulação para que o negócio jurídico realizado pelo contribuinte possa ser desconsiderado pela autoridade administrativa, é necessária a prova do intuito doloso aplicado com a finalidade de modificar as características essenciais do fato jurídico-tributário*”.

O Ilustre Jurista CARRAZZA preleciona:

“Os tipos tributários como que fecham a realidade tributária, **NÃO PODENDO SER ALARGADOS POR MEIO DE PRESUNÇÕES, FICÇÕES OU MESMO INDÍCIOS.** É inadmissível que o agente fiscal abra aquilo que o legislador, atento aos ditames constitucionais, cuidadosamente fechou. (...) Logo, o lançamento e o auto de infração também estão sob a égide da segurança jurídica, com os seus consectários (estrita legalidade, tipicidade fechada, ampla defesa etc.). Enquanto edita estes atos

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

¹² BRASIL. Decreto nº 70.235/1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm

¹³ BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. Ensaio de Direito Aduaneiro. Coords. Claudio Augusto Gonçalves Pereira e Raquel Segala Reis. Editora Intelecto: São Paulo, 2015.

administrativos, o Fisco não pode, sob pena de nulidade, adotar critérios próprios (subjetivos), no lugar dos legais." (sem destaque no texto original).¹⁴

Em suma, como a Fiscalização não logrou afastar as bonificações concedidas pela Contribuinte, deixando de demonstrar que de fato ocorreu a alegada subtração da base de cálculo das contribuições, não há comprovação, tampouco elementos suficientes que permitam afastar a validade dos negócios jurídicos realizados e preços efetivamente praticados entre a Recorrente e respectivos destinatários das mercadorias bonificadas, resultando em flagrante insubsistência e necessário cancelamento da autuação.

Por fim, tendo em vista a conclusão pela procedência do recurso com relação ao mérito, restam prejudicados os argumentos subsidiários trazidos em razões recursais.

Pelas mesmas razões, nego provimento ao Recurso de Ofício.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso de Ofício, bem como conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário para **(i) preliminarmente**, declarar, de ofício, a nulidade do auto de infração por vício material e, **(ii) no mérito**, dar provimento ao recurso para cancelar o lançamento de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Redator Designado.

Com a devida vênia, divirjo da ilustre Relatora e entendo que deve ser afastada a nulidade do Auto de Infração. Assim se manifestou a Conselheira Cynthia Elena de Campos ao declarar, de ofício, a nulidade da autuação por vício material (grifos nossos):

Com efeito, na forma já demonstrada neste voto, ao calcular o lançamento, o i. Auditor Fiscal não observou os Anexos III e IV do Decreto nº 6.707/08, nos quais estão determinados os preços de referência e respectivos percentuais aplicados para apuração da base de cálculo das Contribuições para o PIS e da COFINS no regime especial de tributação de bebidas frias.

Por consequência, **os erros acima indicados não se tratam apenas de incorreções passíveis de serem sanados em diligência**, tendo em vista que refletem no critério quantitativo da regra matriz de hipótese de incidência tributária e, por sua vez,

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 314-315

maculam por vício material o lançamento lavrado com evidente erro sobre a base de cálculo apurada.

O erro na subsunção do fato ao critério quantitativo da regra-matriz configura erro de direito, uma vez que o Auditor Fiscal, ao verificar a suposta ocorrência do fato gerador, falhou ao determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, desvirtuando a correta constituição do crédito tributário e afrontando a previsão do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

E o vício material é impossível de ser convalidado!

Por tais razões, **entendo que não se trata de simples irregularidades, incorreções e omissões, passíveis de saneamento**, na forma prevista pelo artigo 60 do Decreto nº 70.235/72.

(...)

Em razão dos fundamentos expostos neste voto, resta configurado o vício material passível de acarretar a nulidade do auto de infração.

Destaca ainda, entre outras decisões deste Conselho, o Acórdão nº 3301-006.485, que deu provimento a Recurso Voluntário do mesmo contribuinte, concluindo que diante do ônus da prova pertencente à fiscalização e, considerando a ausência de base legal e a metodologia e cálculos estranhos à lei, incide a nulidade material do lançamento, em consonância com o disposto nos arts. 10, 31, 59, 60 e 61, do Decreto 70.235/72, nos arts. 142, 145 e 146, do Código Tributário Nacional, no inciso IX do art. 93 da Constituição Federal, bem como ao prescrito no art. 2º da lei n. 9.784/99.

Entretanto, as hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal se limitam às elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235/72 (grifos nossos):

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Consoante tal dispositivo, são nulos, além dos atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, o que não se afigura nos autos.

Por sua vez, o art. 60 do referido Decreto menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio (*in verbis*):

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Nesse sentido, a norma ora invocada está em consonância com a máxima segundo a qual não há nulidade sem prejuízo, ou seja, com o princípio do “*pas de nullité sans grief*”, inteligência válida em todo o ordenamento jurídico pátrio.

Em outras palavras, a comprovação de prejuízo é condição necessária à declaração de nulidade dos atos administrativos. Isto porque a decretação de nulidade é medida extrema, que somente deve ser considerada quando há efetivo prejuízo ao contribuinte ou à legislação fiscal, o que se justifica pelo princípio da eficiência, que conduz a atuação da Administração Pública.

No presente caso, verifica-se que a recorrente teve ciência de todos os fatos apontados, uma vez que respondeu a todos os questionamentos da fiscalização, sendo corretamente cientificada do Auto de Infração e tendo apresentado ainda todos os elementos de defesa que julgou pertinentes, não configurado qualquer cerceamento ao direito de defesa.

Quanto aos eventuais equívocos cometidos pela fiscalização na formação da base de cálculo, tanto podem ser os mesmos sanados que o foram pela decisão de piso, através de diligência determinada, e isso não gera nulidade da autuação, mas adequação aos requisitos legais ou elementos que possam gerar alteração do *quantum* exigido.

Por tais razões, voto por afastar a nulidade do Auto de Infração.

(assinado digitalmente)

Carlos Frederico Schwochow de Miranda

Declaração de Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Esta Declaração de Voto visa a materializar meu posicionamento externado durante sessão de julgamento em relação às seguintes matérias: (i) nulidade do Auto de Infração, (ii) nulidade do Acórdão da DRJ em virtude de inovação nos argumentos e (iii) mérito da lide.

I - DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

A ilustre relatora, Conselheira Cynthia Elena de Campos, votou pelo cancelamento integral da autuação em razão de sua nulidade, *in verbis*:

Com efeito, na forma já demonstrada neste voto, ao calcular o lançamento, o i. Auditor Fiscal não observou os Anexos III e IV do Decreto nº 6.707/08, nos quais estão determinados os preços de referência e respectivos percentuais aplicados para apuração da base de cálculo das Contribuições para o PIS e da COFINS no regime especial de tributação de bebidas frias.

Por consequência, os erros acima indicados não se tratam apenas de incorreções passíveis de serem sanados em diligência, tendo em vista que refletem no critério quantitativo da regra matriz de hipótese de incidência tributária e, por sua vez, maculam por vício material o lançamento lavrado com evidente erro sobre a base de cálculo apurada.

O erro na subsunção do fato ao critério quantitativo da regra-matriz configura erro de direito, uma vez que o Auditor Fiscal, ao verificar a suposta ocorrência do fato gerador, falhou ao determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, desvirtuando a correta constituição do crédito tributário e afrontando a previsão do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

E o vício material é impossível de ser convalidado!

(...)

Em razão dos fundamentos expostos neste voto, resta configurado o vício material passível de acarretar a nulidade do auto de infração.

Apresentei divergência em relação a este voto, cuja preliminar de nulidade da autuação foi invocada de ofício pela relatora. Explico.

As hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal estão delineadas pelas regras do Decreto nº 70.235, de 1972, dispositivo legal que rege a matéria:

SEÇÃO III

Do Procedimento

(...)

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, **e conterà 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.

(...)

CAPÍTULO III

Das Nulidades

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Analisando o Auto de Infração, verifiquei que estavam presentes todos os requisitos exigidos pelo art. 10; o fato foi perfeitamente escrito, deixando bastante claro a infração que era imputada ao contribuinte, inclusive com o detalhamento de como foi estabelecida a base de cálculo da autuação e a alíquota utilizada em relação a cada produto dado em bonificação, bem como seu respectivo enquadramento nas tabelas constantes dos Anexos do Decreto nº 6707/2008, tanto que a defesa se contrapôs de forma específica a cada item considerado na autuação, contestando tais enquadramentos.

O fundamento legal, bem como a penalidade aplicável, estão perfeitamente descritos nos campos do Auto de Infração reservados para a “descrição dos fatos e enquadramento legal”, bem como no Termo de Constatação integrante do referido documento fiscal. A determinação da exigência, ou seja, o valor que a Receita Federal está cobrando do contribuinte, constam da autuação, juntamente com a intimação para o seu pagamento no prazo legal.

A autoridade que lavrou a autuação é competente para o ato, e não há que se falar, em momento algum, em cerceamento do direito de defesa. Aliás, nem foram estes os fundamentos trazidos pela relatora para a nulidade, como se verá mais adiante. Portanto, constato a inexistência de qualquer razão para a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Muito pelo contrário. **O art. 60 do Decreto nº 70.235/72 deixa expresso que “As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade”**. Logo, se a relatora não conseguiu identificar nenhuma das hipóteses de irregularidades descritas no art. 10 e nos incisos do art. 59, jamais poderia votar pela declaração de nulidade, ao arripio do que determina a legislação.

O que a relatora informa em seu voto é a ocorrência de erros (irregularidades e/ou incorreções) por parte da Autoridade Tributária no enquadramento de diversos produtos fabricados pelo contribuinte, os quais, se confirmados em julgamento por este Conselho, implicam, a meu ver, o **provimento parcial** do Recurso Voluntário em relação a todos os produtos enquadrados pelo Auditor-Fiscal de forma equivocada; porém este fato isolado não poderia ter o condão de levar à nulidade da autuação.

Além disso, existe uma questão lógica que demonstra o completo equívoco da decisão apresentada. Ao ler o voto da relatora, ou até mesmo o pequeno excerto acima transcrito, se verifica, de imediato, que somente foi possível analisar a nulidade da autuação, questão preliminar ao julgamento do mérito, após o julgamento do próprio mérito!

Ora, a relatora afirma que o erro na subsunção do fato ao critério quantitativo da regra-matriz configura erro de direito e que o Auditor Fiscal falhou ao determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, razões pelas quais, em seu entender, conduzem à nulidade total da autuação. Contudo, para saber se houve realmente tal erro, será preciso julgar o mérito!

E uma vez julgado o mérito, não há qualquer lógica em retornar a um estágio processual anterior para julgar uma preliminar de nulidade. Questões preliminares são questões que precisam ser solucionadas previamente ao mérito; e as nulidades, por óbvio, devem ser solucionadas antes de se adentrar na questão principal; se a tese de nulidade depende do julgamento de mérito, não se está diante de uma preliminar, e logicamente o julgamento do mérito não pode conduzir à nulidade do ato administrativo.

Imagine-se, por exemplo, que numa fiscalização de IRPJ o Auditor-Fiscal constata a ocorrência da infração de omissão de receitas e realiza o lançamento considerando que o contribuinte está sujeito ao regime geral de apuração do lucro real **trimestral**; contudo, ao se defender, **antes mesmo de contestar a ocorrência da omissão de rendimentos (sonegação)**, o contribuinte alega e comprova, em sede de preliminar de nulidade da autuação, que fez a opção pela **apuração anual com recolhimento mensal por estimativa**.

Observe-se, neste caso, que não há possibilidade de provimento parcial; mesmo que o colegiado decida que ao menos uma parcela da receita tenha sido comprovadamente sonegada, não há como manter esta parte intacta, pois a determinação do tributo está definitivamente comprometida. Não basta simplesmente excluir da base de cálculo a parcela que o contribuinte conseguiu comprovar não ser receita omitida, seria necessário refazer toda a quantificação do tributo pois sua apuração, neste caso, é anual, e não trimestral.

Refazer por completo toda a apuração, inclusive com alteração da base legal para o cálculo do tributo, somente seria possível caso ainda não tivesse decaído o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário, por conta do disposto no art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, c/c o art. 149, inciso I e § único da Lei nº 5.172/66:

Decreto nº 70.235/72

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Lei nº 5.172/66

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

(...)

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

O exemplo descrito trata de uma hipótese clássica de questão **preliminar**, pois **o julgador não precisa adentrar no mérito**. Estando comprovado que a Autoridade Fiscal errou na metodologia de apuração do tributo, a única solução seria refazer-la por completo, o que poderia esbarrar na questão decadencial, situação completamente distinta daquela na qual o contribuinte consegue comprovar que parte da infração não ocorreu, ou que o erro na apuração não foi completo.

Para que fique claro, imagine-se outro exemplo, no qual o Auditor-Fiscal autuou parte dos períodos de apuração seguindo o regime de apuração trimestral no IRPJ (errado), enquanto para outra parte identificou a opção feita pelo contribuinte e fez a apuração pelo regime anual (correto). Neste caso, a autuação pode ser (i) anulada em relação ao período no qual a apuração seguiu metodologia e enquadramento legal incorretos; e (ii) cancelada em relação ao período no qual o método de apuração estava correto, mas não tenha ocorrido a sonegação. Porém jamais poderia ser anulada integralmente, englobando inclusive os períodos nos quais a determinação do tributo foi corretamente realizada, como pretende a relatora.

Questões referentes a erros na determinação da matéria tributável e no cálculo do montante do tributo devido levam ao cancelamento da autuação relativamente aos itens nos quais resta comprovado o equívoco, preservando-se o restante. **Cancelar toda a autuação por erros apenas parciais implicaria o enriquecimento ilícito do contribuinte**, pois este Conselho estaria admitindo que, mesmo com o julgamento confirmando que parte da autuação está correta e que o contribuinte realmente cometeu parcialmente a infração tributária da qual está sendo acusado, nada lhe fosse cobrado.

Outro exemplo deve ser apresentado para demonstrar, com clareza solar, o equívoco contido no fundamento invocado pela relatora, segundo o qual “(...) o Auditor Fiscal (...) *falhou ao determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, desvirtuando a correta constituição do crédito tributário. (...) E o vício material é impossível de ser convalidado.*”

Por essa linha de raciocínio (exemplificando mais uma vez), se o Auditor-Fiscal lançar um crédito tributário de Cofins no valor de 500 milhões de reais por falta de comprovação de créditos da não-cumulatividade e, em sua defesa, o contribuinte conseguir apresentar uma única nota fiscal comprovando um crédito de 5 mil reais, toda a autuação deveria ser anulada, pois o valor correto do “montante do tributo devido” não seria R\$500.000.000,00, mas sim R\$499.995.000,00.

De imediato se percebe a total falta de razoabilidade na medida pretendida pela relatora. Claro que no caso concreto poderia se alegar que o montante a ser cancelado não é tão

irrisório quanto no exemplo apresentado, mas permanece a dúvida: qual o percentual de erro no cálculo do “montante do tributo devido” que justificaria a anulação da autuação por completo, mesmo da parte que foi corretamente lançada? Como a legislação nada dispõe a esse respeito, os julgamentos, inevitavelmente, teriam alto grau de subjetividade, sendo que cada relator e cada Turma adotaria o seu próprio critério, à mingua de um critério estabelecido em lei.

Nesse sentido tem decidido de forma pacífica este Conselho, conforme os seguintes precedentes, votados por unanimidade:

i) Acórdão nº 1301-005.769, Sessão de 19 de outubro de 2021:

VOTO

(...)

Da alegação de nulidade por erro na determinação da base de cálculo

Argui a Recorrente nulidade do lançamento por erro na apuração da data de ocorrência do fato gerador dos tributos e das multas isoladas, vez que os lançamentos foram efetuados em períodos diversos dos depósitos bancários, em desrespeito ao §1º do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

A questão do erro da apuração na base de cálculo não se trata de preliminar, mas sim de mérito. Uma vez constatado o erro, e podendo ser corrigido, assim proceder-se-á. Sendo o erro de tal monta, que não seja possível a correção, há de se cancelar a autuação.

Dessa forma, rejeita-se a preliminar de nulidade, e ressalta-se que este ponto será analisado como questão de mérito.

ii) Acórdão nº 1302-006.320, Sessão de 17 de novembro de 2022:

EMENTA

ERRO NA APLICAÇÃO DO REGIME DE RECONHECIMENTO DAS RECEITAS. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Eventual erro na correção ou não da adoção do regime de caixa pela fiscalização, para fins de definir o momento em que a receita deve ser reconhecida, se confunde com o mérito da discussão e é nele que a matéria deve ser enfrentada.

(...)

VOTO

(...)

Como demonstrado no tópico anterior, as hipóteses de nulidade previstas na legislação, notadamente no Decreto nº 70.235/72, são restritas e estão arrimadas, em síntese, na (in)competência para expedir o ato, inclusive o ato de lançamento, e nos atos e decisões praticados em preterição do direito de defesa do contribuinte.

Não se tem dúvidas de que a discussão acerca do regime de reconhecimento das receitas a ser aplicado— se de caixa ou de competência — pode, de alguma forma, cercear o direito de defesa do contribuinte e, por isso, tornar o ato nulo, caso o regime utilizado pela fiscalização esteja incorreto.

Contudo, também se sabe que, vez ou outra, há uma certa confusão das partes quando invocam a nulidade do procedimento, quando, na verdade, se está se aduzindo uma questão de mérito, como no caso, por exemplo, de uma interpretação equivocada da legislação por parte da fiscalização ou erro no cálculo de eventual penalidade aplicada. Neste sentido, são precisas as colocações da Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, na declaração de voto constante do acórdão de nº 1402003.857 (Processo nº 16561.720171/201617). Veja-se:

Sendo assim, esclarecedor o posicionamento de CELSO RIBEIRO BASTOS que enuncia ser nulo o ato "que apresenta vícios de legalidade atinentes à competência, ao objeto, ao motivo, à forma e à finalidade". (BASTOS, Celso Ribeiro Curso de direito administrativo, 2002, p. 163/164). Em outras palavras, não são quaisquer vícios de legalidade que acarretam a nulidade. O erro na interpretação dos dispositivos legais é matéria que será revista nos processos de controle do lançamento e terá como eventual consequência a improcedência do lançamento, não sua nulidade

No presente caso, entende-se que a necessidade ou não do reconhecimento das receitas decorrentes dos créditos prêmio de IPI, que foram auferidas em decorrência de decisão judicial transitada em julgado a favor do Recorrente, deve ser debatido no mérito da discussão, inclusive, é no mérito que se verificará se e em qual momento essas receitas deveriam ser reconhecidas pelo contribuinte.

Com toda *venia*, não se pode acatar, em exame preliminar, a tese da nulidade do lançamento, por erro na indicação do regime de reconhecimento das receitas, antes de se verificar, no mérito, qual a natureza daquelas receitas e, se tributáveis, qual seria o momento que elas deveriam ser reconhecidas.

Entende-se, assim, que a discussão acerca da correção ou não da adoção do regime de caixa pela fiscalização se confunde com o mérito da discussão e é nele que a matéria deve ser enfrentada, como se verá oportunamente no decorrer do presente voto.

Portanto, vota-se por REJEITAR A PRELIMINAR DE NULIDADE do lançamento, por suposto erro no regime de reconhecimento das receitas consideradas nos Autos de Infração lavrados e ora combatidos pelo Recorrente.

iii) Acórdão nº 2301-010.114, Sessão de 07 de dezembro de 2022:

EMENTA

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. PRELIMINAR AFASTADA.

Os casos de nulidade no PAF são elencados arroladas no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972. Constatado erro na base de cálculo, mas sem alteração do critério jurídico adotado para a atuação, não há se falar em nulidade. Assim, a matéria deve ser analisada como mérito, uma vez que não houve elementos que possam dar causa à nulidade alegada.

(...)

VOTO

(...)

DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

O recorrente sustenta a nulidade do auto de infração, alegando que os cálculos confeccionados no presente processo não estão de acordo com a realidade fática e

inadequado com fatos descritos pela fiscalização, necessários para lavratura do referido auto, em desobediência ao que prescreve o art. 10º, inciso III, do Decreto-lei nº 70.235/72.

Entretanto, as causas de nulidades no processo administrativo fiscal se limitam as que estão elencadas no artigo 59, do Decreto 70.235, de 1972:

(...)

Por sua vez, o art. 60 da referida Lei, menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

(...)

A base de cálculo que pode ser modificada, como o foi pela decisão de piso, e isso não gera nulidade da atuação, mas adequação aos requisitos legais, jurisprudencial ou elementos que possam gerar alteração do quantum exigido.

Assim, não acolho o pedido de nulidade.

iv) Acórdão nº 1401-006.212, Sessão de 22 de setembro de 2022:

EMENTA

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE IRPJ E CSLL. ERRO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Eventual erro na apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL no momento do lançamento de ofício não configura hipótese de nulidade. O erro deve ser sanado no correr do processo administrativo fiscal, de forma que o critério de valor da obrigação tributária seja ajustado ao fato jurídico ocorrido.

(...)

VOTO

(...)

Na espécie, não se cogita a possibilidade de os autos de infração terem sido lavrados por pessoa incompetente. Portanto, para a declaração de nulidade, restaria tão-somente a hipótese de cerceamento do direito de defesa. Entretanto, tal não se configura pois as razões fáticas e de direito que sustentam os lançamentos de ofício estão claramente delineadas na fundamentação dos autos de infração. A robusta defesa do contribuinte é evidência de que houve pleno exercício do direito de defesa.

Portanto, não vislumbro a hipótese de nulidade dos autos de infração.

A meu sentir, a eventual constatação de incorreção na apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL configuraria a hipótese do artigo 60 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ou seja, caso haja algum erro por parte da autoridade fiscal na apuração das bases de cálculo dos tributos lançados de ofício, basta que este seja corrigido por meio do julgamento administrativo para que o critério de valor da obrigação tributária seja ajustado ao fato jurídico ocorrido e o prejuízo para o sujeito passivo seja sanado.

Destarte, neste ponto, voto por afastar a nulidade dos autos de infração.

v) Acórdão nº 2202-008.426, Sessão de 15 de julho de 2021:

EMENTA

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. PRELIMINAR AFASTADA.

Os casos de nulidades no PAF estão arroladas no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972.

Constatado erro na base de cálculo, mas sem alteração do critério jurídico adotado para a atuação, não há se falar em nulidade, pois não houve prejuízo à defesa, e tampouco eventual cerceamento de defesa.

(...)

VOTO

(...)

Realmente, observa-se indicação de erro na fixação da multa aplicada.

Entretanto, erro na fixação da multa não altera o critério jurídico adotado no lançamento.

Não havendo modificação no critério jurídico, o processo poderia ter tido o mérito julgado.

Ressalto que o erro bem observado no Acórdão de 1ª Instância não trouxe prejuízo à defesa, e não se insere nas situações ensejadoras de nulidade previstas no art. 59, do Decreto 70.235/72.

Nesse sentido, o art. 60, do Decreto 70.235/72, menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não alcançadas pelo art 59, da PAF, não configuram nulidade e devem ser sanadas quando resultarem prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

vi) Acórdão nº 3201-008.419, Sessão de 25 de maio de 2021:

EMENTA

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. ERROS. MÉRITO. INÉRCIA DO SUJEITO PASSIVO.

Todos os fatos observados pelo Fisco foram cuidadosamente relatados no Termo de Verificação Fiscal construído como parte integrante do auto de infração do qual tomou ciência a autuada e os contestou com fartos argumentos de direito.

Acusação de erros de cálculo e na metodologia de apuração são matérias a serem enfrentadas no mérito, não se caracterizando mácula passível de nulidade do procedimento.

(...)

VOTO

(...)

Erro de cálculo decorrente do erro de classificação de competência

O fato da fiscalização ter considerado na apuração dos créditos das contribuições as datas de emissão das notas fiscais, e não das datas de entrada desses documentos, não é motivo de nulidade, pois embora implique alteração nos valores mensais apurados, ao final os créditos legítimos serão admitidos, não acarretando prejuízo à contribuinte.

A matéria seria atinente ao mérito, contudo, como observou a decisão recorrida, "o próprio sujeito passivo deixou de demonstrar cabalmente, tanto na fase de auditoria, quanto na fase de diligência, os créditos de PIS e Cofins a que faria jus".

II - DA NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ

O contribuinte alega que a decisão recorrida passou a justificar a autuação com base em fundamentação completamente nova e distinta daquela apresentada no Termo de Constatação, que não só jamais havia sido invocada na acusação fiscal como também seria com ela inclusive incompatível.

Nesse contexto, vejamos, inicialmente, o fundamento da autuação, conforme Termo de Constatação (fls. 2680/2685):

03.02. DO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO

O contribuinte, assim como suas sucedidas, identificadas no item "03.01" anterior, é optante do Regime Especial de Tributação de que trata o Decreto nº 6.707 de 23 de dezembro de 2.008 e alterações posteriores.

Tal decreto estabelece, dentre outras coisas, que os valores das contribuições para o PIS e para a COFINS serão calculados pela multiplicação dos seguintes fatores:

(...)

(5) **quantidade comercializada**, em litros, dos produtos submetidos ao regime especial expressa em litro.

Conforme veremos adiante **as unidades dos produtos que saíram da fiscalizada sob a rubrica "bonificação", sem que tenha sido demonstrado o seu efeito redutor no valor unitário de venda e consequente redução no custo unitário ao cliente, incluem-se nesse último fator, quantidade comercializada**, tal qual mencionado no § 2º, art. 27 do Decreto nº 6.707/2008.

03.03. DAS SAÍDAS BONIFICADAS

A partir das notas fiscais eletrônicas (NFe's) constatamos que o contribuinte e suas sucedidas, identificadas nesse termo, no item "03.01" anterior, deram saída, sob a rubrica "Remessa em Bonificação" cujos os códigos CFOP são 5910 e 6910, a produtos enquadrados no regime especial de tributação de que trata o Decreto nº 6.707/2008, sem o destaque do PIS e da COFINS correspondentes.

(...)

Preliminarmente observamos que **a bonificação só se equipara ao desconto condicional quando reduz o valor unitário de venda e, consequentemente, o custo unitário de aquisição do produto.**

Caso contrário a remessa do produto é mera liberalidade do vendedor e, nesse caso, não dedutível de sua base de cálculo.

(...)

Não obstante, a fiscalizada não apresentou qualquer documentação que fizesse prova do que alegou (bonificação equiparada ao desconto incondicional), demonstrando os efeitos citados (redução do valor unitário de venda), sem o que não é possível acolher o que foi apenas alegado.

Desse modo, a classificação da saída de produtos comercializados como “bonificada” tal qual utilizada pela empresa (sem prova da equivalência com o desconto condicional), mostra-se de aplicação discricionária, segundo suas (da empresa) diretrizes comerciais, visto que **não se vislumbra os efeitos próprios do desconto incondicional: redução do valor unitário de venda do lado da empresa vendedora e, simultaneamente, redução do custo unitário para o cliente destinatário** o que, reiteramos, o contribuinte não logrou êxito em demonstrar.

Ao contrário, **exame de algumas das notas fiscais que deram saídas em bonificação, revela que não há redução alguma do custo unitário.**

Com efeito, vejamos os exemplos das notas fiscais a seguir para cada uma das quais foram calculados os preços unitários dos produtos nelas discriminadas (última coluna à direita).

(...)

Observe-se que, **em todas as notas trazidas como exemplos**, para as saídas dos produtos sob o código 5910 (saídas bonificadas) **são atribuídos valores que compõem o total da nota fiscal**, isto é, a ser cobrado do cliente (desconto pago pelo cliente!).

Fato mais relevante é que os preços unitários correspondentes são exatamente os mesmos dos produtos cujo o CFOP de saída é 5401 (vendas de produção – substituição tributária).

Vale dizer, do ponto de vista do valor total recebido pelo vendedor, assim como do custo unitário e do total pago pelo cliente, é indiferente se a quantidade de saída bonificada é 2664, 11064 unidades de Malzbier Brahma (nota nº 4255) ou mesmo qualquer outra quantidade do produto, ou seja, tanto para o vendedor (quanto ao valor faturado) como **para o comprador (quanto ao custo unitário do produto adquirido) é completamente indiferente a quantidade alocada sob uma ou outra rubrica (bonificada ou não).**

Não há nenhuma redução dos custos unitários dos produtos, não havendo, portanto, nenhuma correlação entre as saídas bonificadas ora sob fiscalização e eventuais descontos incondicionais, como sugere o contribuinte.

Por outro lado, os efeitos da subtração da base de cálculo das contribuições dos produtos que deram saída como bonificados, sem que se demonstre sua equivalência com o desconto incondicional (como é o caso em tela), são evidentemente deletérios ao FISCO, uma vez que não seriam, erroneamente, como no caso em tela, oferecidos à tributação do PIS e COFINS nos termos do Decreto nº 6.707/2008.

Vale dizer, **as contribuições para o PIS e a COFINS no regime especial dependeriam de quantos produtos o contribuinte escolheria (aleatoriamente) dar saída como “bonificada”**, ou seja, estaríamos diante de uma contribuição cujo

montante estaria à mercê exclusivamente de alocação aleatória (do contribuinte) às saídas de CFOP 5910 (saídas bonificadas).

Evidentemente não é a interpretação correta do dispositivo legal em questão.

Tomemos o exemplo de uma hipotética indústria “A” comercializando produto “X” incluso no regime especial de tributação do PIS e COFINS que dê saída aos produtos (abrangidos pelo regime especial) como “bonificada” sem os efeitos próprios do desconto incondicional (redução do valor unitário de venda e do custo unitário ao cliente) e que não seja oferecido à tributação pelo PIS/COFINS no termos do Regime Especial de que trata o Decreto nº 6.707/2008.

Imaginemos que “A” venda 12 unidades do produto “X” a um cliente “B” ao preço total de R\$ 12,00, admitindo ainda que nenhum produto saiu como “bonificada”, este último com valor total zero.

(...)

Fica claro que **em nenhum dos casos a saída bonificada se trata de desconto incondicional** nem mesmo sequer guarda qualquer correlação com o desconto incondicional **uma vez que não se observa qualquer redução do valor unitário de venda e do custo unitário para o cliente**: adquirir 12 unidades ao custo total de R\$ 12,00 ou 10 unidades ao custo total de R\$12,00 mais dois de bonificação ou 1 unidade ao custo total de R\$ 12,00 mais 11 unidades de bonificação, resulta rigorosamente no mesmo faturamento para o vendedor “A” e o mesmo custo unitário ao cliente (R\$1,00), mas implica em redução indevida do PIS e da COFINS devidos.

Assim, **pela ótica da fiscalizada, esta recolheria o que montante que lhe aprouvesse**, na medida em que as contribuições não incidiriam sobre as quantidades que saíssem em bonificação que, por sua vez, estaria (a quantidade sob essa rubrica) a critério discricionário do contribuinte.

Desnecessário dizer que não é essa a aplicação correta do Decreto nº 6.707/2008 ao caso em tela.

Conclusão imediata e inevitável é que, **não tendo sido demonstrado que as saídas sob CFOP 5910 e 6910 são de fato equiparadas a desconto incondicional, com seus efeitos próprios de redução do valor unitário de venda**, essas unidades, que o contribuinte deu saída como “Remessa em Bonificação” (CFOP 5910 e 6910), são unidades comercializadas tal qual mencionado no § 2º, art. 27 do Decreto nº 6.707/2008.

Vejamos, agora, a fundamentação invocada pela DRJ para manter a descaracterização da bonificação e negar provimento a este tópico da Impugnação:

DA EQUIPARAÇÃO DA BONIFICAÇÃO AOS DESCONTOS INCONDICIONAIS

Inicialmente, deve-se definir o conceito para efeitos tributários de bonificação, uma vez que o cerne da questão apresentada se relaciona diretamente a tal conceito e nos seus efeitos em matéria tributária, mais especificamente, na determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Bonificações são entendidas no campo do direito comercial como a concessão feita pelo vendedor ao comprador ao diminuir o preço do produto ou serviço vendido ou ao entregar quantidades maiores do que as avençadas em contrato comercial. As bonificações, dentro deste contexto, podem ser concessões recebidas tanto em dinheiro como em mercadorias.

Pela relevância do tema, a Administração Tributária Federal pacificou seu entendimento ao conceituar bonificação no Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 1982, do qual se pode destacar o seguinte:

(...)

Nessa linha, a Secretaria da Receita Federal já havia editado a Instrução Normativa SRF nº 51, de 03/11/1978, a qual, em seu item 4.2, disciplina o conceito de desconto incondicional, em âmbito tributário, nos seguintes termos:

(...)

Portanto, conjugando-se a disciplina normativa de tais atos, **é possível concluir que, para a Administração Tributária, bonificação, cujo valor conste da nota fiscal de venda, quando não vinculado à operação ou evento futuro, tem a natureza jurídica de desconto incondicional**, assumindo assim a condição de redutor do valor bruto da operação de venda.

(...)

Ocorre que tal equiparação não pode ser feita de forma irrestrita. Em outras palavras, e já adiantando, **só é possível, por questões lógicas, equiparar as bonificações aos descontos incondicionais, para fins de exclusão da base de cálculo das contribuições, no caso de os produtos comercializados se sujeitarem à alíquota ad valorem**, já que, no caso das alíquotas *ad rem*, importa-nos tão somente a quantidade comercializada. Vejamos.

DOS EFEITOS DA CONCESSÃO DE BONIFICAÇÕES DE PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA *AD REM*

Ordinariamente, o PIS e a Cofins adotam alíquotas *ad valorem* (percentuais) e incidem, de acordo com o artigo 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, sobre o total de receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, considerado na regra geral como a base de cálculo de ambas as contribuições, no regime não cumulativo:

(...)

O regime especial criado pelo artigo 58-J da Lei nº 10.833/2003 (cognominado pelos operadores de Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias – Refri), foi regulamentado pelo Decreto nº 6.707/2008, nos seguintes termos:

(...)

Esse regime implicava, necessariamente, a tributação das operações mediante aplicação de alíquotas *ad rem* (específicas) em função de um valor-base, expresso em reais ou em reais por litro.

Nesta sistemática, a base de cálculo das contribuições ficava relativamente desvinculada da receita, uma vez que era estipulada uma quantia “a priori” (presumida) devida a título de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, relativa a cada unidade comercializada, independentemente da receita efetivamente auferida.

(...)

Assim, um litro de determinada bebida passou a ser tributado com base em um valor determinado mediante mecanismos transparentes e públicos, independentemente do valor pactuado no contrato entre a indústria ou importador e os demais entes da cadeia de comercialização e consumo das bebidas.

Nesse sentido, convém destacar que o regime especial (Refri) não teve a finalidade de conceder qualquer espécie de isenção tributária. A norma introduzida pelo artigo 58-J da Lei nº 10.833/2003, ao buscar uma tributação mais justa, conferiu um desembolso fiscal proporcionalmente equivalente a todos os sujeitos passivos, visando desestimular práticas artificiais de redução de tributos, mediante a fixação de preços de comercialização em descompasso com a realidade de mercado.

Desse modo, mesmo que o produto constasse da nota fiscal por um valor ínfimo, ou até mesmo constando a título de doação, o valor do tributo deveria ser apurado em função das regras impostas pelo regime especial, com alíquotas *ad rem*. De outro lado, ainda que o produto fosse vendido por valor muito superior àquele considerado na alíquota *ad rem*, esta deveria ser aplicada, desconsiderando-se o valor efetivo.

Assim, interpretando-se sistematicamente os dispositivos legais envolvidos, chega-se à conclusão de que o § 2º do artigo 27 do Decreto nº 6.707/2008 – quando estabelece que, para efeitos do cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e do IPI, devidos em cada período de apuração, **a pessoa jurídica deverá multiplicar a quantidade comercializada, em litros, pelo respectivo valor referido no caput do mesmo artigo** – empregou o verbo “comercializar” em sentido amplo, alcançando todos os produtos negociados pela empresa.

No caso concreto, independentemente do valor atribuído às mercadorias bonificadas, nas respectivas notas fiscais fica evidente a natureza mercantil da operação, em que as mercadorias são fornecidas com a finalidade de conquistar distribuidores, varejistas e consumidores, na disputa pelo mercado de bebidas.

Portanto, **não há como negar o caráter comercial nas operações descritas, devendo ser incluídas na base de cálculo** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurada no âmbito do Refri, aplicando-se em relação à sua comercialização as alíquotas *ad rem* das contribuições estabelecidas no contexto do mencionado regime especial.

Seria inconcebível afastar a cobrança das contribuições pelo fato de se pactuar na nota fiscal que o produto fora remetido para o adquirente sob a forma de gratuidade. Esse entendimento representaria um desvirtuamento nas características de unidade e coerência do ordenamento jurídico, levando o intérprete ao absurdo de defender a completa desoneração de toda a cadeia de produção e circulação das mercadorias, tendo em vista que os distribuidores e varejistas foram contemplados com alíquotas reduzidas a zero.

(...)

Admitir equivalência entre duas coisas significa dizer que elas possam ou devam produzir resultados idênticos quando submetidas à mesma situação, o que não se verifica na última hipótese retratada, quando aplicada a tese defendida pela Recorrente, quando as bonificações se transformariam em fictício redutor da base de cálculo das contribuições, ao passo que o valor total recebido restaria inalterado.

Na verdade, essa é a lógica da tributação por meio de alíquotas *ad rem*, em que não importa o valor pelo qual determinado produto foi vendido, visto que o tributo a ser recolhido depende das quantidades vendidas na unidade escolhida pela legislação tributária. Assim, ainda que um produto seja remetido pelo dobro de seu valor, ou com desconto de 50%, ou, no limite, com desconto de 100% (em bonificação), sofrerá a mesma tributação prevista na legislação tributária.

(...)

Dessa maneira, resta evidente que, **ainda que seja possível, na regra geral de tributação com a utilização de alíquotas *ad valorem*, a equiparação das bonificações aos descontos incondicionais - desde que concedidas na própria nota**

fiscal e não estejam vinculadas à operação futura, caracterizando-se como redutoras do valor da operação -, mostra-se incompatível tal equiparação, a ponto de excluir da base de cálculo das contribuições as mercadorias remetidas em bonificação, **no caso de pessoa jurídica optante pelo regime especial de que trata o artigo 58-J da Lei nº 10.833/2003.**

Isto posto, para fins de apuração das contribuições pelo regime especial de que trata o artigo 58-J da Lei nº 10.833/2003, **torna-se irrelevante determinar se o valor a ser cobrado dos clientes é o valor total da nota fiscal ou o valor da fatura - que, de acordo com as informações prestadas pela Recorrente, não contém o montante referente às mercadorias remetidas em bonificação -, já que a quantidade comercializada - ou transacionada - será a mesma,** nos termos do § 2º do artigo 27 do Decreto nº 6.707/2008.

Por fim, resta deixar claro que a Solução de Divergência nº 23/2013, bem como os precedentes do Carf citados na Impugnação tratam do conceito econômico-jurídico de receita e seus efeitos tributários para o caso geral de tributação por alíquotas *ad valorem*, o que, pelo princípio da especialidade, não tem a aplicabilidade desejada pela Recorrente na situação especial a que se submete, visto que para os fatos relatados prevalece o caráter excepcional do regime de tributação com alíquotas *ad rem* estabelecido pelo artigo 58-J da Lei nº 10.833/2003.

Por todo o acima exposto, considero integralmente procedente a fundamentação fática e jurídica dos autos de infração lavrados, restando-nos, tão somente, o exame de eventuais erros na sua quantificação.

Analisando os excertos acima transcritos, que trazem integralmente a fundamentação da Fiscalização e da DRJ, **observe que assiste razão ao contribuinte em suas alegações.** Não há qualquer dúvida de que o colegiado *a quo* inovou na fundamentação da autuação, trazendo argumento inexistente no Termo de Constatação.

Conforme pode ser observado **em todos** os trechos destacados em negrito na acusação fiscal, o fundamento para a autuação reside no fato de que, no entender do Auditor-Fiscal, os produtos remetidos sob a rubrica “bonificação” não tiveram o seu efeito redutor no valor unitário de venda e consequente redução no custo unitário ao cliente demonstrados pelo contribuinte.

Considerando que a bonificação só se equipara ao desconto incondicional quando reduz o valor unitário de venda e, consequentemente, o custo unitário de aquisição do produto, o Auditor-Fiscal entendeu que estas unidades, em verdade, tinham sido comercializadas, e portanto deveriam estar incluídas na base de cálculo das contribuições.

O contribuinte, irrisignado com a autuação, apresentou Impugnação se contrapondo a esta tese nos seguintes termos (fls. 30102/30105), *verbis*:

DO DIREITO

I - NO CASO CONCRETO, AS BONIFICAÇÕES CORRESPONDEM A DESCONTOS INCONDICIONAIS, UMA VEZ QUE EFETIVAMENTE REDUZIRAM O VALOR/CUSTO UNITÁRIO DAS MERCADORIAS VENDIDAS

Como mencionado acima, **as autuações em foco estão fundadas exclusivamente na alegação fiscal de que no caso dos autos** “*não se vislumbra os efeitos próprios do desconto incondicional: redução do valor unitário de venda do lado da empresa vendedora e, simultaneamente, redução do custo unitário para o cliente destinatário*” (fl. 2681).

(...)

Parece claro, portanto, que a controvérsia instaurada nos autos deste processo administrativo se restringe em verificar os efeitos das bonificações concedidas pela Impugnante sobre o valor de venda unitário dos produtos por ela comercializados e por consequência sobre o custo unitário de aquisição desses mesmos produtos.

Isso porque, segundo a fiscalização, em se verificando o efeito redutor da mercadoria bonificada, isto é, a redução do valor unitário de venda e, consequentemente, o custo unitário de aquisição do produto, a bonificação deve ser considerada/equiparada ao desconto incondicional, não integrando a quantidade comercializada, para fins de determinação das bases de cálculo do PIS e da COFINS, devidos no Regime Especial de Tributação – REFTRI.

(...)

No entanto, **o i. Fiscal autuante não se apercebeu que o montante efetivamente cobrado pela Impugnante de seu cliente não corresponde ao “VALOR TOTAL DA NOTA”, e que é composto pelos valores totais das mercadorias vendidas e bonificadas, mais os tributos incidentes na operação (IPI e ICMS), e sim ao valor indicado no campo “FATURA”, que corresponde ao valor das mercadorias vendidas, acrescido do IPI e ICMS (doc. 08).**

Com efeito, analisando-se as referidas notas fiscais (doc. 08), que foram consideradas exemplificativamente pela fiscalização, verifica-se claramente que nas mesmas estão discriminadas as quantidades totais entregues ao adquirente, e segregadas as quantidades de produtos vendidos (CFOP’s 5.410, 5.403, 6.401 e 6.403) das que foram dadas em bonificação (CFOP’s 5.910 e 6.901).

Além disso, são discriminados nas referidas notas fiscais os valores unitários e totais dos produtos vendidos e bonificados, bem como os montantes relativos ao ICMS e IPI, incidentes sobre esses produtos. A quantia indicada no campo “VALOR TOTAL DA NOTA”, corresponde à soma do (i) “valor total do produto”; (ii) “VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO”; e (iii) “VALOR DO IPI”.

Por outro lado, o valor efetivamente cobrado pela Impugnante de seu cliente é apenas aquele indicado no campo “FATURA”, que corresponde como já mencionado ao valor das mercadorias vendidas, acrescido do IPI e ICMS (doc. 08). **Prova disso são os anexos boletos de cobrança e recibo, cujos valores são coincidentes com os informados no campo “FATURA” das respectivas notas fiscais**, que estão indicadas naqueles documentos (doc. 09).

Logo, resta perfeitamente delimitado o objeto da lide: verificar se as mercadorias com saída sob a rubrica “bonificação” efetivamente tiveram o seu efeito redutor no valor unitário de venda e consequente redução no custo unitário ao cliente demonstrados pelo contribuinte, de forma a se equiparar a um “desconto incondicional”.

Contudo, da leitura dos excertos acima transcritos do acórdão da DRJ, constata-se que em nenhum momento o colegiado de piso se debruçou sobre esta questão; ao contrário, trouxe nova fundamentação para a autuação, qual seja, que **“só é possível, por questões lógicas, equiparar as bonificações aos descontos incondicionais, para fins de exclusão da base de cálculo das contribuições, no caso de os produtos comercializados se sujeitarem à alíquota ad valorem”**.

Em outro trecho, sustenta a decisão que **“independentemente do valor atribuído às mercadorias bonificadas, nas respectivas notas fiscais fica evidente a natureza mercantil da**

operação, em que as mercadorias são fornecidas com a finalidade de conquistar distribuidores, varejistas e consumidores”.

Prossegue sustentando que “**ainda que seja possível, na regra geral de tributação com a utilização de alíquotas ad valorem, a equiparação das bonificações aos descontos incondicionais** - desde que concedidas na própria nota fiscal e não estejam vinculadas à operação futura, caracterizando-se como redutoras do valor da operação -, **mostra-se incompatível tal equiparação (...) no caso de pessoa jurídica optante pelo regime especial de que trata o artigo 58-J da Lei nº 10.833/2003**”.

Por fim, afirma ainda que “**torna-se irrelevante determinar se o valor a ser cobrado dos clientes é o valor total da nota fiscal ou o valor da fatura** - que, de acordo com as informações prestadas pela Recorrente, não contém o montante referente às mercadorias remetidas em bonificação -, **já que a quantidade comercializada - ou transacionada - será a mesma**”.

Ou seja, a DRJ expressamente deixou de analisar o cerne da questão, materializado pela acusação fiscal e a respectiva defesa produzida, por simplesmente entender que ela é irrelevante ao caso, e adotou outro fundamento para a autuação, como se Fiscalização fosse, e não órgão julgador.

Desprezou a tese de que não teria sido comprovada a redução do valor unitário da venda, afirmando que isso seria irrelevante, para afirmar que, no caso de pessoa jurídica optante pelo regime especial de que trata o artigo 58-J da Lei nº 10.833/2003, mostra-se incompatível a equiparação das bonificações aos descontos incondicionais, situação que a própria Autoridade Fiscal entendeu como perfeitamente possível, numa clara contradição entre Fiscalização e órgão julgador.

A leitura do Termo de Constatação deixa bastante evidente que em nenhum momento a Autoridade Fiscal apresentou a tese de que somente seria possível equiparar as bonificações aos descontos incondicionais no caso de os produtos comercializados se sujeitarem à alíquota *ad valorem*. Ao contrário, a Fiscalização deixa expresso que tal equiparação é possível, desde que seja demonstrada a redução do valor unitário das mercadorias comercializadas.

Tal procedimento é expressamente vedado pelo art. 10, incisos III e IV, do Decreto nº 70.235/72, c/c o art. 18, § 3º, do mesmo diploma legal:

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. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

De acordo com a legislação, o auto de infração (ou o despacho decisório, por analogia, tendo em vista que o decreto também regula o processo administrativo de julgamento das manifestações de inconformidade) contera obrigatoriamente a descrição do fato e a disposição legal infringida; caso, em exames posteriores, realizados no curso do processo, forem verificadas omissões ou inexatidões que resultem em inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, deverá ser lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar (ou, também por analogia, despacho decisório complementar).

Isso significa que qualquer inovação na fundamentação legal deverá constar em outro auto de infração/despacho decisório, pois implica uma revisão de ofício do procedimento anterior, não podendo ter reflexos no mesmo documento objeto da lide. Tal vedação traz importantes consequências, em especial no que se refere à decadência; alterar o atual Auto de Infração seria uma burla à regra decadencial, por conta do disposto no art. 149, § único, do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

(...)

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Entretanto, mesmo estando evidente a inovação/alteração da fundamentação legal da exigência, ainda deve ser ressaltado que a nova tese, defendida pela DRJ, está completamente equivocada. Senão vejamos.

A possibilidade de conceder descontos incondicionais é inerente a qualquer negócio/empresa, **e pode ser concedido na forma de remessa de mercadorias em bonificação,** conforme já pacificado pelo STJ. Como precedente, invoco o AgInt nos EDcl nos EDcl no AREsp 1.902.111/RS, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, data da publicação/fonte: DJe 19/12/2022:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ICMS. MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÕES. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REEXAME PROBATÓRIO VEDADO. SÚMULA 7/STJ. ANÁLISE DE NORMA ESTADUAL INVIÁVEL. SÚMULA 280/STF. INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTES. RECURSO NÃO PROVIDO.

(...)

4. A Corte local julgou (fls. 1.016-1029, e-STJ, grifei): "A questão, portanto, relativa a **necessidade de concomitância entre a remessa de mercadoria em bonificação e venda comercial vincula-se à comprovação de que a bonificação representou efetivamente um desconto incondicional**, circunstância que não se verificaria caso desacompanhada do negócio jurídico oneroso em questão. Logo, sob esse aspecto, não merece qualquer ressalva a sentença em questão. (. ..) para a não incidência do ICMS sobre o valor das mercadorias dadas em bonificação, afigura-se necessária a comprovação de que tais mercadorias correspondam a operações únicas de venda com bonificação, de modo que, além do código fiscal de operações (CFOP) corresponder à bonificação em nota fiscal, há necessidade de que ditas operações estejam diretamente ligadas a uma operação mercantil, de compra e venda. (...) No caso, tem-se que a inicial veio aparelhada com cópias de notas fiscais, por amostragem, que, no campo Natureza da Operação, ora referem cuidar-se de "Venda de Produção" e ora indicam cuidar-se de "Remessa em Bonificação" (fls. 39-56), o que, pelos fundamentos acima destacados, são elementos suficientes para indicação de que as mercadorias remetidas em bonificação estivessem vinculadas a uma mesma operação de venda a quem teria sido concedida a bonificação. (...)

(...)

9. "A jurisprudência do STJ está pacificada no sentido do **direito à exclusão das mercadorias dadas incondicionalmente em bonificação da base de cálculo do ICMS**, no regime próprio de pagamento, e pela inexistência desse mesmo direito, no regime de substituição tributária" (AgInt no AREsp 1.892.187/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 16/12/2021).

10. Agravo Interno não provido.

Não existe, na legislação, qualquer impedimento a que um contribuinte conceda descontos incondicionais por meio de remessa de mercadorias em bonificação pelo simples fato dele estar sujeito ao pagamento de PIS/Cofins por alíquota *ad rem*. Tal conclusão/interpretação foi dada pelo colegiado *a quo* sem nenhum embasamento legal. Se a própria lei que estabeleceu o regime não trouxe essa vedação, não é o julgador, ou mesmo a Autoridade Tributária, que pode alcançar esta conclusão em interpretação própria.

Este entendimento restritivo não encontra amparo legal e criaria uma falta de isonomia destas empresas que optassem por este regime em relação àquelas que não optaram e, portanto, permaneceriam com a possibilidade de enviar mercadorias em bonificação. Não é razoável a interpretação de que a mesma empresa, fabricante de produtos sujeitos à alíquotas *ad valorem* e que concede regularmente bonificações em mercadorias, subitamente seja privada dessa possibilidade por uma alteração legislativa que lhe imponha uma alíquota *ad rem*, sem que exista previsão legal para tanto.

Repito: a restrição até seria possível, desde que estivesse prevista em lei, o que não é o caso.

Da mesma forma, ao afirmar que “**independentemente do valor atribuído às mercadorias bonificadas, nas respectivas notas fiscais fica evidente a natureza mercantil da operação, em que as mercadorias são fornecidas com a finalidade de conquistar distribuidores, varejistas e consumidores**”, bem como que “**torna-se irrelevante determinar se o valor a ser cobrado dos clientes é o valor total da nota fiscal ou o valor da fatura - que, de acordo com as informações prestadas pela Recorrente, não contém o montante referente às mercadorias remetidas em bonificação -, já que a quantidade comercializada - ou transacionada - será a mesma**”, a DRJ decide de forma contrária a entendimento já sedimentado pelo STJ no julgamento do REsp 1.111.156/SP sob o regime previsto para os recursos repetitivos, Relator Ministro HUMBERTO MARTINS, data da publicação/fonte DJe 22/10/2009:

EMENTA

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.

3. A literalidade do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96 é suficiente para concluir que a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis é aquela efetivamente realizada, não se incluindo os “descontos concedidos incondicionais”.

4. A jurisprudência desta Corte Superior é pacífica no sentido de que o valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integra a base de cálculo do ICMS.

(...)

VOTO

(...)

A base de cálculo do ICMS não comporta a inclusão de **valores estranhos à operação mercantil realizada**, como ocorre no presente caso em que a recorrente é empresa distribuidora de cosméticos e perfumaria e utiliza a bonificação como forma de incentivar as suas vendas.

Trata-se de evidente meio de fomento de vendas **sem que haja qualquer operação comercial ou desconto condicional**, comuns também em diversos outros ramos mercantis.

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.

Segundo Roque Carrazza, a bonificação “é uma forma criativa (já que aumenta as vendas) de desconto incondicional”. A venda com bonificação é, se quisermos, um desconto incondicional com roupagem nova. Mas, sempre, um desconto incondicional, assim devendo ser tratada. Deveras, juridicamente falando, tanto faz vender doze unidades de um certo produto e cobrar por apenas dez, como vender dez (pelo preço de dez) e doar duas. Este “anverso de uma mesma medalha (desconto incondicional/venda

com bonificação) não altera a base de cálculo do ICMS que sempre será o valor da operação." (ICMS, Roque Antônio Carrazza. Ed. Malheiro, p. 98, 13 ed., 2009.)

(...)

A bonificação, enquanto modalidade de desconto, só estaria inserida na base de cálculo do ICMS se estivesse submetida a uma condição, situação que não encontramos no presente caso, conforme retrato fático feito pelo Tribunal de origem.

(...)

Destaco deste valioso julgado da relatoria do Ministro Castro Meira as razões de decidir, que, apesar de se referirem ao IPI, muito bem se aplicam ao ICMS, pois se trata de imposto estruturado nas mesmas linhas características do IPI, conforme transcrevo:

(...)

Portanto, **não incide ICMS na operação em que a mercadoria é dada em bonificação**, pois esta não preenche o critério material de incidência do imposto, **por ausência de circulação econômica da mercadoria**.

Ressalto que o presente caso não se refere a mercadoria dada em bonificação em operações mercantis em que envolva o regime de substituição tributária, no qual o substituto tributário concede o benefício ao substituído, situação em que não há consenso perante este Tribunal Superior:

(...)

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial para reconhecer a não-incidência do ICMS sobre as vendas realizadas em bonificação.

Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/2008 do Superior Tribunal de Justiça.

Conforme se verifica da decisão acima, as mercadorias dadas em bonificação compõem elemento completamente estranho à atividade comercial, por ausência de circulação econômica da mercadoria, em sentido oposto ao que afirma a DRJ, quando assinala que **“independentemente do valor atribuído às mercadorias bonificadas, nas respectivas notas fiscais fica evidente a natureza mercantil da operação”**.

Tal análise se mostra relevante em função da metodologia de cálculo estabelecida pelo art. 27 do Decreto nº 6.707/2008:

Art. 27. Os valores da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS e do IPI, devidos pela pessoa jurídica optante, por litro de produto, são os constantes do Anexo III (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-M).

§ 1º O valor por litro dos tributos referidos no caput é obtido pela multiplicação do valor-base de que trata o art. 25, em reais por litro, pelas alíquotas de que trata o art. 26 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-M).

§ 2º Para efeitos do cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS e do IPI, devidos em cada período de apuração, a pessoa jurídica optante **deverá multiplicar a quantidade comercializada**, em litros, pelo respectivo valor referido no caput (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-M, § 2º).

Feitas estas considerações, apresentei em sessão meu voto pela nulidade do acórdão da DRJ. No entanto, ponderei que, antes de declará-la, fazia-se necessário analisar o mérito da causa, em função do quanto disposto no art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

(...)

§ 3º **Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo** a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

III – DO MÉRITO

Conforme já exposto no tópico anterior, o fundamento para a autuação reside no fato de que, no entender do Auditor-Fiscal, os produtos remetidos sob a rubrica “bonificação” não tiveram o seu efeito redutor no valor unitário de venda e consequente redução no custo unitário ao cliente demonstrados pelo contribuinte.

Considerando que a bonificação só se equipara ao desconto incondicional quando reduz o valor unitário de venda e, consequentemente, o custo unitário de aquisição do produto, o Auditor-Fiscal entendeu que estas unidades, em verdade, tinham sido comercializadas, e portanto deveriam estar incluídas na base de cálculo das contribuições.

Entretanto, ao analisar os documentos acostados aos autos, em especial as notas fiscais, observo que, ao contrário do que afirma a Fiscalização, houve sim a redução do valor unitário de venda e, consequentemente, do custo unitário de aquisição do produto.

Vejamos, inicialmente, a razão que levou o Auditor-Fiscal a esta decisão, de acordo com o Termo de Constatação, *litteris*:

Não obstante, a fiscalizada não apresentou qualquer documentação que fizesse prova do que alegou (bonificação equiparada ao desconto incondicional), demonstrando os efeitos citados (redução do valor unitário de venda), sem o que não é possível acolher o que foi apenas alegado.

Desse modo, **a classificação da saída de produtos comercializados como “bonificada”** tal qual utilizada pela empresa (sem prova da equivalência com o desconto condicional), **mostra-se de aplicação discricionária**, segundo suas (da empresa) diretrizes comerciais, **visto que não se vislumbra os efeitos próprios do desconto incondicional: redução do valor unitário de venda do lado da empresa vendedora e, simultaneamente, redução do custo unitário para o cliente destinatário** o que, reiteramos, o contribuinte não logrou êxito em demonstrar.

Ao contrário, exame de algumas das notas fiscais que deram saídas em bonificação, revela que não há redução alguma do custo unitário.

Com efeito, **vejamos os exemplos das notas fiscais a seguir para cada uma das quais foram calculados os preços unitários dos produtos** nelas discriminadas (última coluna à direita).

NFe nº: 4255 - Data de Emissão: 17/01/2014 - Emissor: 07.526.557/0006-14 - Destinatário: 01.124.920/0006-99							
Chave de Acesso: 3514010752655700061455001000042551772372348							
CFOP	Produto	Qtde	Embalagem	Unidade por Embalagem	Qtde Total	Total (R\$)	Preço Unitário (R\$)
5910	MALZBIER BRAHMA LATA 350ML SH C/12 NPAL	222	CX	12	2664	5.478,01	2,056
5401	MALZBIER BRAHMA LATA 350ML SH C/12 NPAL	922	CX	12	11064	22.751,00	2,056
5910	CARACU LATA 350ML SH C/12 NPAL	222	CX	12	2664	5.431,85	2,039
5401	CARACU LATA 350ML SH C/12 NPAL	922	CX	12	11064	22.559,31	2,039
5910	BUDWEISER LATA 350ML SH C/12 NPAL	226	CX	12	2712	5.927,39	2,186
5401	BUDWEISER LATA 350ML SH C/12 NPAL	918	CX	12	11016	24.076,75	2,186

NFe nº: 22018 - Data de Emissão: 02/07/2014 - Emissor: 07.526.557/0040-16 - Destinatário: 98.417.645/0001-29							
Chave de Acesso: 43140707526557004016550010000220181456352661							
CFOP	Produto	Qtde	Embalagem	Unidade por Embalagem	Qtde Total	Total (R\$)	Preço Unitário (R\$)
5910	SKOL LT 473ML SH C/12 NPAL	260	CX	12	3120	6.529,46	2,093
5401	SKOL LT 473ML SH C/12 NPAL	1060	CX	12	12720	26.620,10	2,093
5910	GUARANA CHP ANTARCTICA PET 3,3 L SH C/04	165	CX	4	660	2.436,90	3,692
5401	GUARANA CHP ANTARCTICA PET 3,3 L SH C/04	635	CX	4	2540	9.378,38	3,692
5910	SKOL GFA VD 1L 2,99	93	DZ	12	1116	4.375,23	3,920
5401	SKOL GFA VD 1L 2,99	207	DZ	12	2484	9.738,42	3,920

NFe nº: 9000 - Data de Emissão: 31/01/2014 - Emissor: 07.526.557/0006-14 - Destinatário: 10.835.082/0002-29							
Chave de Acesso: 3514010752655700061455001000090001360951557							
CFOP	Produto	Qtde	Embalagem	Unidade por Embalagem	Qtde Total	Total (R\$)	Preço Unitário (R\$)
5910	SKOL LT 269ML SH C/15 NPAL	811	CX	15	12165	17.581,91	1,445
5401	SKOL LT 269ML SH C/15 NPAL	3375	CX	15	50625	73.167,64	1,445
5910	ANTARCTICA PILSEN LATA 350 ML SH C/12 NPA	109	CX	12	1308	2.057,05	1,573
5401	ANTARCTICA PILSEN LATA 350 ML SH C/12 NPA	463	CX	12	5556	8.737,74	1,573
5910	BRAHMA CHOPP LATA 350ML SH C/12 NPAL	553	CX	12	6636	10.242,94	1,544
5401	BRAHMA CHOPP LATA 350ML SH C/12 NPAL	2307	CX	12	27684	42.731,41	1,544

Observe-se que, **em todas as notas trazidas como exemplos, para as saídas dos produtos sob o código 5910 (saídas bonificadas) são atribuídos valores que compõem o total da nota fiscal**, isto é, a ser cobrado do cliente (desconto pago pelo cliente!).

Fato mais relevante é que os preços unitários correspondentes são exatamente os mesmos dos produtos cujo o CFOP de saída é 5401 (vendas de produção – substituição tributária).

Vale dizer, **do ponto de vista do valor total recebido pelo vendedor, assim como do custo unitário e do total pago pelo cliente, é indiferente se a quantidade de saída bonificada é 2664, 11064 unidades de Malzbier Brahma (nota nº 4255) ou mesmo qualquer outra quantidade do produto**, ou seja, tanto para o vendedor (quanto ao valor faturado) como para o comprador (quanto ao custo unitário do produto adquirido) é completamente indiferente a quantidade alocada sob uma ou outra rubrica (bonificada ou não).

Não há nenhuma redução dos custos unitários dos produtos, não havendo, portanto, nenhuma correlação entre as saídas bonificadas ora sob fiscalização e eventuais descontos incondicionais, como sugere o contribuinte.

Como se verifica da leitura dos excertos acima colacionados, a Autoridade Fiscal entendeu que não havia nenhum produto sendo enviado em bonificação, pois para todos constava nas notas fiscais um preço unitário e, além disso, afirmou que o valor total recebido pelo vendedor não sofreu qualquer alteração em razão da quantidade de mercadorias que saíram com o código 5910 (saídas bonificadas), como se o vendedor tivesse cobrado o adquirente por todas os produtos, bonificados ou não.

O contribuinte se defendeu através de Recurso Voluntário nos seguintes

termos:

Com a máxima vênia, os exemplos acima, trazidos no TVF e pela DRJ, tratam como se vê de situações hipotéticas em que o contribuinte poderia majorar o preço unitário usualmente cobrado para, com as bonificações concedidas, na prática receber o preço total que receberia caso houvesse vendido todos os produtos pelo seu preço usual.

Nada disso contudo jamais foi concretamente apontado pela fiscalização no caso dos autos, decorrendo a acusação da fiscalização de que as bonificações concedidas não teriam resultado em efetiva redução do preço unitário de uma conclusão manifestamente equivocada da documentação por ele analisada.

(...)

Dito isso, a controvérsia instaurada nos autos deste processo administrativo restringe-se a verificar se procedem as alegações feitas pela fiscalização quanto aos efeitos das bonificações concedidas pela Recorrente sobre o valor de venda unitário dos produtos por ela comercializados e por consequência sobre o custo unitário de aquisição desses mesmos produtos.

(...)

Ocorre que **a fiscalização levou em consideração apenas os valores unitários dos produtos vendidos** (CFOP's 5.401, 5.403, 6.401 e 6.403, códigos esses que se referem à "Venda de produção do estabelecimento quando o produto esteja sujeito ao regime de substituição tributária" e à "Venda de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros") **e dos produtos bonificados** (CFOP's 5.910 e 6.901, relativos à "Remessa em bonificação, doação ou brinde"), **informados no campo "DADOS DO PRODUTOS/SERVICOS" daquelas notas fiscais**, e tendo constatado a identidade de valores supôs, de modo equivocado, que seria completamente indiferente a quantidade de mercadorias vendidas e remetidas em bonificação, "tanto para o vendedor (quanto ao valor faturado) como para o comprador (quanto ao custo unitário do produto adquirido)" (fl. 2683).

No entanto, **o i. Fiscal autuante não se apercebeu que o montante efetivamente cobrado pela Recorrente de seu cliente não corresponde ao "VALOR TOTAL DA NOTA", e que é composto pelos valores totais das mercadorias vendidas e bonificadas, mais os tributos incidentes na operação (IPI e ICMS), e sim ao valor indicado no campo "FATURA", que corresponde ao valor das mercadorias vendidas, acrescido do IPI e ICMS** (doc. 08 da impugnação).

Com efeito, analisando-se as referidas notas fiscais (doc. 08 da impugnação), que foram consideradas exemplificativamente pela fiscalização, verifica-se claramente que nas mesmas estão discriminadas as quantidades totais entregues ao adquirente, e segregadas

as quantidades de produtos vendidos (CFOP's 5.410, 5.403, 6.401 e 6.403) das que foram dadas em bonificação (CFOP's 5.910 e 6.901).

Além disso, são discriminados nas referidas notas fiscais os valores unitários e totais dos produtos vendidos e bonificados, bem como os montantes relativos ao ICMS e IPI, incidentes sobre esses produtos. A quantia indicada no campo "VALOR TOTAL DA NOTA", corresponde à somatória do (i) "valor total do produto"; (ii) "VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO"; e (iii) "VALOR DO IPI".

Por outro lado, **o valor efetivamente cobrado pela Recorrente de seu cliente é apenas aquele indicado no campo "FATURA"**, que corresponde como já mencionado ao valor das mercadorias vendidas, acrescido do IPI e ICMS (doc. 08 da impugnação). **Prova disso são os boletos de cobrança e recibo, cujos valores são coincidentes com os informados no campo "FATURA" das respectivas notas fiscais**, que estão indicadas naqueles documentos (doc. 09 da impugnação).

Para que não reste dúvida a respeito desses fatos, a Recorrente elaborou os seguintes quadros demonstrativos, a partir das informações constantes nas notas fiscais citadas no Termo de Constatação, nos quais é possível verificar claramente que o valor cobrado ("FATURA") não inclui os valores dos produtos bonificados (CFOP's 5.910 e 6.901), mas apenas os valores dos produtos vendidos, (CFOP's 5.410, 5.403, 6.401 e 6.403):

AMBEV
DANFE 4255 - Série 0001

Demonstrativo da composição dos valores

Valor dos Produtos vendidos:		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
MALZBIER BRAHMA LATA 350ML	5401	22.751,00
CARACU LATA 350ML	5401	22.559,31
BUDWEISER LATA 350ML	5401	24.076,75
		69.387,06
IPI sobre os valores vendidos		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
MALZBIER BRAHMA LATA 350ML	5401	1.399,14
CARACU LATA 350ML	5401	1.559,01
BUDWEISER LATA 350ML	5401	1.393,07
		4.351,22

ICMS ST sobre os valores vendidos		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
MALZBIER BRAHMA LATA 350ML	5401	1.023,03
CARACU LATA 350ML	5401	1.057,53
BUDWEISER LATA 350ML	5401	841,50
		2.922,06

Subtotal valores vendidos	76.660,34
----------------------------------	------------------

Valor dos Produtos bonificados		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
MALZBIER BRAHMA LATA 350ML	5910	5.478,01
CARACU LATA 350ML	5910	5.431,85
BUDWEISER LATA 350ML	5910	5.927,39
		16.837,25

IPI sobre os valores bonificados		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
MALZBIER BRAHMA LATA 350ML	5910	336,89
CARACU LATA 350ML	5910	375,38
BUDWEISER LATA 350ML	5910	342,96
		1.055,23
ICMS ST sobre os produtos bonificados		
Cód/ Produto	CFOP	Valor
MALZBIER BRAHMA LATA 350ML	5910	246,33
CARACU LATA 350ML	5910	254,63
BUDWEISER LATA 350ML	5910	207,17
		708,13

Subtotal valores bonificados	18.600,61	B
Total da Nota Fiscal	95.260,95	A+B
Fatura/ Duplicata conforme DANFE	76.660,34	A

(...)

Nesse contexto, claramente equivocou-se o i. Fiscal autuante ao alegar que “em todas as notas trazidas como exemplos, para as saídas dos produtos sob o código 5910 (saídas bonificadas) são atribuídos valores que compõem o total da nota fiscal, isto é, a ser cobrado do cliente (desconto pago pelo cliente)”, uma vez que o mesmo não se atentou para o fato de que o valor cobrado pela Recorrente não corresponde ao informado no campo “VALOR TOTAL DA NOTA”, o qual engloba o valor das mercadorias bonificadas (CFOP’s 5.910 e 6.901), e sim ao valor da “FATURA”, que abrange apenas os valores das mercadorias vendidas (CFOP’s 5.410, 5.403, 6.401 e 6.403).

Pois bem. Restando comprovado que (i) o valor efetivamente cobrado pela Recorrente é aquele indicado no campo “FATURA” das notas fiscais e que (ii) este valor corresponde apenas aos produtos vendidos, não contemplando os bonificados, não são necessários esclarecimentos adicionais para demonstrar que no caso concreto os produtos dados em bonificação resultaram na redução dos custos unitários dos produtos vendidos, bastando para tanto dividir o valor faturado, isto é o valor efetivamente cobrado do cliente, pela quantidade total de produtos entregues, ou seja a soma dos produtos vendidos (CFOP’s 5.410, 5.403, 6.401 e 6.403) e dos bonificados (CFOP’s 5.910 e 6.901).

Além desses exemplos, juntamente com a sua defesa a Recorrente apresentou cópias de mais de uma centena de notas fiscais, relativas aos períodos autuados (doc. 10 da impugnação), nas quais é possível verificar que no caso concreto as mercadorias bonificadas equivalem aos descontos incondicionais, visto que reduzem o valor unitário de venda e, conseqüentemente, o custo unitário de aquisição dos produtos da Recorrente.

Assiste razão ao recorrente. Com efeito, as notas fiscais acostadas aos autos (doc. 10 da Impugnação) são provas inequívocas das afirmações acima. O contribuinte fez a perfeita demonstração de que, apesar de constarem nas notas fiscais valores unitários para as

mercadorias remetidas em bonificação (para que pudesse ser feita a cobrança do IPI e do ICMS-Substituição Tributária), tais valores não foram computados no valor total a ser pago pelos adquirentes, conforme documentos anexos.

Não há, no Termo de Constatação, qualquer análise sobre a diferença verificada nas notas fiscais entre o valor informado no campo “VALOR TOTAL DA NOTA”, o qual engloba o valor das mercadorias bonificadas, e o valor indicado no campo “FATURA” das referidas notas fiscais. Ao que tudo leva a crer, o Auditor-Fiscal não se atentou para esta diferença, que poderia ter sido objeto de uma análise mais detalhada, até mesmo através de procedimento de circularização.

Na ausência de qualquer contestação por parte da Fiscalização em relação ao valor indicado no campo “FATURA” das referidas notas fiscais, há que se presumir como verdadeiras as afirmações do recorrente. Ademais, para comprovar suas alegações, o recorrente também anexou boletos de cobrança e recibo, cujos valores são coincidentes com os informados no campo “FATURA” das respectivas notas fiscais (doc. 09 da Impugnação).

Restando comprovado que o valor das mercadorias dadas em bonificação não foi incluído no valor a ser pago pelos adquirentes, não há qualquer dúvida de que a operação pode ser equiparada à concessão de descontos incondicionais, uma vez que foram atendidos todos os seus requisitos: (i) a bonificação foi efetivada no mesmo momento da aquisição das mercadorias, (ii) consta da mesma nota fiscal correspondente à operação de compra e venda, (iii) não estava submetida a nenhuma condição e, por fim, (iv) resultou na redução do valor unitário das mercadorias vendidas, apesar do valor total da venda ter permanecido inalterado (justamente em virtude do acréscimo das mercadorias dadas em bonificação).

Sobre a possibilidade de manipulação da proporção entre mercadorias vendidas e mercadorias dadas em bonificação, com a finalidade exclusiva de reduzir o montante a ser pago dos tributos, a qual foi trazida em 2 exemplos, um descrito pela Fiscalização e outro no acórdão da DRJ, devo fazer alguns esclarecimentos.

De acordo com as notas fiscais nº 4255, 22018 e 9000, acima colacionadas e transcritas do Termo de Constatação, verifica-se que os descontos concedidos em forma de bonificação representam um percentual de cerca de 20% das mercadorias discriminadas nestes documentos.

Os exemplos descritos pela Fiscalização e pelo acórdão da DRJ visam a demonstrar que a concessão de descontos em forma de bonificação, quando se tem produtos sujeitos a alíquotas *ad rem*, poderiam deixar a critério do fabricante qual o valor que ele deseja pagar de PIS, Cofins e IPI pois, numa situação limite, este poderia concentrar todo o valor da venda em 1 única unidade de produto, e remeter todas as demais sob o código de bonificações, pagando assim o mínimo tributo possível, pois as bonificações corresponderiam a praticamente 100% das mercadorias envolvidas na operação.

Contudo, há que se verificar quais os limites de razoabilidade para se diferenciar entre uma operação normal de compra e venda com desconto e uma operação meramente simulada de doação, com o objetivo de dissimular a real operação de compra e venda. Tal padrão de razoabilidade deve ser verificado casuisticamente, com base nos fatos normalmente conhecidos sobre transações dessa espécie, conforme permitido pela utilização dos fatos notórios

e das máximas de experiência, nos termos dos art. 374, inciso I, e 375 do Código de Processo Civil:

Art. 374. Não dependem de prova os fatos:

I - notórios;

(...)

Art. 375. O juiz aplicará as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e, ainda, as regras de experiência técnica, ressalvado, quanto a estas, o exame pericial.

A prática de concessão de descontos é fato notório, e pelas regras de experiência, com base em parâmetros fundados na observação do que ordinariamente acontece na vida, chega-se à conclusão de que descontos de até 20% são normalmente concedidos.

Se estes descontos, no entanto, passarem a ser, por exemplo, superiores a 50% do valor total da venda ou da quantidade de mercadorias envolvidas na operação, não é mais crível supor que se está diante de uma situação normal e corriqueira. Não se observa, na vida cotidiana, mesmo na empresarial, a concessão de descontos tão vultosos, mesmo em produtos perecíveis próximos à data de validade.

Neste segundo caso, me parece evidente que se estaria diante de uma simulação de doação, com o objetivo de dissimular a operação real, de compra e venda e, com isso, valer-se das alíquotas *ad rem* para diminuir o valor dos tributos a serem recolhidos. Para o vendedor, o valor final recebido será o mesmo, porém o número de unidades comercializadas será muito menor, reduzindo, conseqüentemente, o valor dos tributos apurados com base em alíquotas *ad rem*.

Além da completa falta de razoabilidade e proporcionalidade na operação, tendo como parâmetro para tal conclusão a observação do que ordinariamente acontece em negociações empresariais, seria possível para a Receita Federal verificar se, antes de serem estabelecidas alíquotas *ad rem*, quais os percentuais de desconto usualmente praticados naquele ramo de negócio, bem como os preços normalmente cobrados por cada unidade de produto vendido pelo fabricante.

Isso tem grande relevância na demonstração da fraude via simulação porque, mantendo-se o preço total da venda, cada vez que se utiliza de um percentual maior de desconto via bonificação em mercadorias, maior deverá ser o valor unitário de cada produto que constar na nota fiscal com CFOPs de venda. Assim, seria possível à Fiscalização demonstrar que tal valor foge à realidade de mercado ou, ao menos, ao nível de preços que era praticado antes do estabelecimento das alíquotas *ad rem*.

Tal prática implicaria a nulidade do negócio, nos termos do art. 167 do Código Civil:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Claro que existiriam percentuais de desconto que ficariam em uma zona cinzenta, na qual parecem muito maiores do que é normalmente observado nas práticas comerciais, mas ainda não tão vultosos a ponto de caracterizar, de imediato, uma simulação. Encontram-se nessa zona cinzenta, a meu ver, descontos entre 20 e 50%. Nesses patamares, o indício de simulação precisa ser confirmado por outros elementos, tais como interceptações telefônicas e telemáticas, circularização, apreensão de documentos e computadores para investigação, comparação com práticas em períodos nos quais a alíquota era *ad valorem*, etc.

Logo, observa-se que as conjecturas levantadas pela Fiscalização e pela DRJ sobre a possibilidade de manipulação da proporção entre mercadorias vendidas e mercadorias dadas em bonificação são realmente possíveis de ocorrer, em tese. No caso concreto, porém, o que se tem é a utilização de um desconto em percentual razoável, verossímil; para considerar que tenha ocorrido a simulação que se exemplificou, seriam necessários outros elementos de prova, os quais não foram produzidos.

Aliás, que se deixe claro que a Fiscalização, apesar de usar do exemplo citado para tentar demonstrar uma eventual fragilidade da política tributária de se estabelecer a cobrança dos tributos em questão por meio de alíquotas *ad rem*, em momento algum acusou o contribuinte de ter praticado fraude via simulação. Como já dito algumas vezes, o único fundamento utilizado para a autuação foi o descumprimento de um requisito para que se considere a existência de equivalência entre a bonificação e o desconto incondicional, qual seja, a inexistência de redução do valor unitário das mercadorias vendidas.

Caso tivesse entendido que ocorreu a simulação, o Auditor-Fiscal deveria ter demonstrado a existência de dolo, elemento intrínseco à fraudes perpetradas por meio de simulação, o que não foi feito. Inclusive a multa a ser aplicada seria aquela prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º **O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.** (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Por fim, não se pode esquecer que o contribuinte, dentro dos limites da legislação, tem o direito de utilizar das políticas de preço e descontos que melhor lhe convierem. Se para este contribuinte lhe é mais vantajoso conceder um desconto por meio de bonificação em mercadorias do que aplicando diretamente um percentual sobre o valor final da transação, não

está cometendo ilícito algum. A legislação lhe dá a possibilidade de optar por uma ou outra modalidade, desde que, conforme já dito, permaneça dentro dos limites do que é ordinariamente aceito como razoável em práticas comerciais semelhantes.

Vale ressaltar que a União deixou de utilizar alíquotas *ad rem* neste ramo de atividade quando revogou os arts. 58-A a 58-V da Lei nº 10.833/2003 por meio da Lei nº 13.097, de 19/01/2015, fruto da conversão da Medida Provisória (MP) nº 656, de 07/10/2014. A Exposição de Motivos da referida MP não traz as justificativas para esta alteração.

Tendo em vista que o mérito da causa foi decidido por esta Turma do CARF em favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, deve ser aplicada a regra do art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, abstendo-se o Colegiado de tal declaração, superando-a.

São estas as considerações que gostaria de apresentar nesta Declaração de Voto.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares