



Processo nº 10314.723139/2017-00
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3402-010.313 – 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: 01/01/2013 a 31/12/2013

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: 01/01/2013 a 31/12/2013

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 cálculo da Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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 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 a nulidade do auto de infração por vício material. Designado o Conselheiro Carlos Frederico 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 109-006.869, proferido pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 que, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade, acolheu em parte as razões de impugnação e julgou procedentes em parte os lançamentos, mantendo as exigências de R\$ 24.086.056,40 de PIS não cumulativo e de R\$ 114.600.165,08 de Cofins não cumulativa, além da multa de ofício de 75% e dos juros de mora correspondentes.

A decisão recorrida foi proferida com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CÁLCULOS. INCORREÇÕES. LANÇAMENTO. EFEITOS.

A existência de incorreções nos cálculos contidos nas planilhas que serviram de apoio ao lançamento, não implicam sua nulidade, cabendo o seu simples saneamento quando houver prejuízo para o sujeito passivo.

ALÍQUOTAS. REFRI. APLICAÇÃO ERRÔNEA. LANÇAMENTO. EFEITOS.

Constatando-se que no lançamento houve a indevida classificação de alguns produtos na tabela constante da legislação de regência do Refri - Regime Especial de Apuração e Pagamento de PIS/Pasep e de Cofins e, por consequência, a utilização de alíquota diversa da fixada, cancela-se a respectiva parcela do lançamento.

REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO E PAGAMENTO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS

A pessoa jurídica optante pelo regime especial de apuração e pagamento previsto no artigo 52 da Lei nº 10.833, de 2003, deverá determinar o valor do PIS e da Cofins, correspondentes aos produtos abrangidos pelo referido regime, multiplicando a quantidade de litros comercializada (incluindo as mercadorias fornecidas a qualquer título em programas de bonificação) no mês pelo valor fixado em reais por unidade de litro do produto.

REFRI. REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO E PAGAMENTO. OPÇÃO. ALCANCE.

A opção pelo regime especial de apuração e pagamento previsto no artigo 52 da Lei nº 10.833, de 2003 alcança todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante, abrangendo todos os produtos de que trata o art. 1º do Decreto nº 6.707, de 2008, por ela fabricados ou importados. JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

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.

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).

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

Em decorrência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações fiscais pela contribuinte qualificada, foram lavrados os autos de infração de fls. 10.398/10.411, por meio dos quais se exige o recolhimento de R\$ 161.100.218,40 de Cofins e de R\$ 33.846.746,05 de contribuição para o PIS/Pasep, além de multa de ofício (75%) e juros de mora.

Segundo o Termo de Constatação – PIS/COFINS de fls. 153/164, a autuação, cientificada em 08/12/2017 (fls. 10.419/10.420), ocorreu devido à conclusão de que em todos os períodos de 2013 a contribuinte (e suas sucedidas) deu saída, sob a rubrica “remessa em bonificação”, de produtos enquadrados no regime especial de tributação de que trata o Decreto nº 6.707, de 2008, sem o destaque do PIS e da Cofins correspondentes. Por entender tratar-se de ato discricionário da empresa, em prejuízo da tributação, a fiscalização entendeu tratar-se de unidades comercializadas, consoante previsto na legislação. Sendo assim, apuradas as quantidades de mercadorias envolvidas nas operações, foram levantadas as contribuições não recolhidas, com apoio nos arquivos fornecidos pela contribuinte, efetuando-se os lançamentos correspondentes. Integram o lançamento, os anexos “1-A”, “1-B”, “1-C”, “2”, “3” e “4” de fls. 165/10.395.

Em 09/01/2018, a interessada, por meio de procuradores, ingressou com a impugnação de fls. 10.438/10.472, cujo teor será a seguir sintetizado.

Primeiramente, após breve relato dos fatos, aduz que as autuações fiscais não podem subsistir, pois:

PRELIMINARMENTE:

a) a Impugnante **solicitou expressamente à fiscalização (doc. 02) o fornecimento em EXCEL das planilhas de cálculo** que integram em PDF o Anexo 1.A (fls. 165/10392) do presente lançamento, **mas tal pedido não foi atendido** em que pesem reiteradas diligências junto à Delegacia de origem, o que macula o presente lançamento de **nulidade material em razão do manifesto cerceamento ao direito de defesa**, na medida em que impediu a Impugnante de verificar a exatidão dos valores lançados, sendo que no pouco tempo que teve para analisar manualmente **as mais de 10.300 folhas de planilhas já identificou diversos equívocos; e**

b) os autos de infração são materialmente **nulos** também porque a fiscalização em momento algum questionou a Impugnante quanto à natureza das bonificações concedidas ou solicitou a comprovação da redução do valor unitário de venda, não podendo portanto alegar a falta desta comprovação como fundamento do lançamento.

QUANTO AO MÉRITO:

a) 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, de modo que os exemplos hipoteticamente aventados no Termo de Verificação Fiscal representam casos de fraude/simulação que a fiscalização deveria ter necessariamente comprovada ter ocorrido no caso concreto, o que não foi feito;

b) de todo modo, muito embora o ônus desta prova seja inequivocamente da fiscalização, em demonstração de sua boa fé a Impugnante apresenta em anexo diversos exemplos comprobatórios de que as bonificações por ela concedidas efetivamente ensejaram a redução do preço unitário de venda reclamada pela fiscalização;

c) 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; e

d) por fim, não poderia ser exigidos juros moratórios sobre a multa de ofício.

No tópico I “Da Nulidade dos Autos de Infração em Razão de Cerceamento do Direito de Defesa Decorrente da Não Disponibilização para a Impugnante das Planilhas em Excel Cujas Versões em PDF Foram Anexadas aos Autos” a impugnante reclama a nulidade do lançamento pelo fato de a fiscalização não disponibilizar os anexos do auto de infração em planilhas no formato Excel, dificultando, assim, a sua defesa. Salienta que solicitou expressamente o fornecimento de tais planilhas mas que tal pedido não foi atendido. Sustenta que tal recusa implica a nulidade material do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

Aduz que o exame superficial das planilhas já revela um grande número de erros como, por exemplo, a “conversão da quantidade por embalagem versus a quantidade de litros” dos produtos “Chopp Brahma Claro Barril Keg 30L” e “Chopp Brahma Claro Barril Keg 50L.”

Acrescenta, ainda, a existência de erros nas fórmulas da planilha original que redundaram na cobrança de valor indevido. Cita, como exemplo, a planilha à fl. 8.386 “em que o cálculo realizado até a linha 4 está correto, porém a partir da linha 5 o valor devido por nota fiscal se repete até o final da planilha para as colunas PIS e Cofins.”

Aponta, também, a existência de erro na aplicação da pauta fiscal. Cita, como exemplo, a linha 1 da fl. 8.386, “onde a pauta de PIS e Cofins utilizada como base na publicação do Decreto 7.820/2012 (Anexo I) é diferente em relação à pauta correta.” Exemplifica, dizendo que “a fiscalização utilizou a tabela XII item 14 para Brahma Chopp com embalagem de vidro descartável, porém este produto é envasado em embalagem de vidro retornável devendo ser classificado na tabela X item 14.”

Além disso, diz que em alguns casos a fiscalização também cometeu equívocos quanto ao tipo de embalagem, “considerando embalagens de 12 unidades o que na verdade eram embalagens de 6 unidades.”

À vista da quantidade de erros alegados e do não fornecimento das planilhas em formato Excel entende que houve nítido cerceamento ao direito de defesa e insiste na nulidade do lançamento.

A seguir, no tópico II (“Da Nulidade dos Autos de Infração por Fundamentarem as Exigências Fiscais em Suposta Falta de Prova que a Impugnante Jamais foi Intimada a Produzir”) a impugnante diz que a fiscalização reconhece que as bonificações que reduzem o valor unitário de venda efetivamente não devem ser consideradas na quantidade comercializada para efeito de apuração do PIS e da Cofins. Salaria que foi intimada a esclarecer sua política de bonificação mas que, para sua surpresa, sem qualquer intimação, a fiscalização concluiu que não teria 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.” Aduz que, à falta de intimação, ocorreu a nulidade material do lançamento. Insiste no cancelamento dos autos de infração.

Quanto ao mérito, afirma, no tópico I, que a “Solução de Consulta nº 130 da 8ª Região Fiscal, Invocada pela Fiscalização Infringe o Lançamento.” Transcreve trechos do Termo de Constatação e diz que a solução de consulta mencionada demonstra a absoluta improcedência da tese desenvolvida pela fiscalização já que, segundo alega “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.”

Cita e transcreve doutrina e jurisprudência a respeito e conclui que “não há dúvida de que as mercadorias dadas em bonificação não representam receitas da Impugnante, pouco importando a sua caracterização como desconto incondicional ou como uma liberalidade da empresa, na medida em que as mercadorias cedidas a esse título desfalam o seu patrimônio, correspondendo a elementos negativos, que saem da órbita patrimonial da impugnante.”

Insiste que o entendimento fiscal não pode prevalecer pois implica que se admita a possibilidade de exigência de PIS e de Cofins sobre a mera transferência gratuita de mercadorias, circunstância que não gera qualquer receita para o produtor.

Ainda no mérito, no tópico II (A Hipótese Invocada pela Fiscalização para Justificar o Lançamento Consubstancia Fraude que Deveria ter sido Comprovada), a impugnante diz que os exemplos citados no Termo de Constatação como suposta justificativa para somente excluir da tributação as bonificações que efetivamente representem comprovada redução do preço unitário de venda, na realidade retratam “hipóteses de indevida manipulação fraudulenta do preço pelo contribuinte, que em razão da tributação no regime especial por unidade de litro do produto vendido pretenderia incluir no preço de algumas unidades vendidas o valor correspondente a outras que se simularia estarem sendo bonificadas.” Por se tratarem de exemplos hipotéticos não podem justificar a realização de um lançamento sem que a fiscalização tenha se desincumbido do ônus da prova de que tal simulação efetivamente ocorreu no caso concreto, “o que o ilustre fiscal atuante sequer tentou realizar.”

No tópico seguinte do mérito (III), diz que as bonificações concedidas pela impugnante efetivamente ensejaram redução do preço unitário de venda, “não podendo integrar a base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins.”

Aduz que, apesar do pouco tempo disponível, conseguiu levantar, “dentre as milhares de notas fiscais emitidas no período autuado, diversas notas fiscais nas quais são discriminadas as quantidades de mercadorias vendidas e bonificadas.” Sustenta

que se a fiscalização tivesse realizado o trabalho que lhe competia e examinado as notas fiscais emitidas facilmente constataria a improcedência do lançamento.

Na sequência, no tópico IV, diz que as saídas dos centros de distribuição (CDD) não podem ser tributadas. Afirma que alguns produtos estavam sujeitos à tributação concentrada das contribuições e que, assim, o recolhimento deveria se dar pelo estabelecimento industrial (e/ou importador). Esclarece que, em decorrência, as contribuições devidas pelos respectivos comerciantes atacadistas e varejistas foram reduzidas a zero por cento. Insiste na exclusão do lançamento das operações efetuadas por CDD “sob pena de exigência duplicada” e, portanto, indevida.

Já, no tópico V, defende o descabimento de juros de mora sobre a multa de ofício. Cita jurisprudência e conclui que não existe base legal para a exigência de tal acréscimo.

Ao final, requer a nulidade dos lançamentos. Na hipótese de entendimento diverso, pede que se reconheça a insubsistência dos autos de infração lavrados.

Consoante despacho de fl. 12.170, em 20/02/2018, o presente processo foi encaminhado para esta DRJ em Curitiba, para julgamento.

Em 17/09/2018, após análise preliminar, o processo foi devolvido em diligência para fins de saneamento, em razão de terem sido identificados alguns equívocos nos cálculos realizados no lançamento (fls. 12.171/12.172).

No despacho de fls. 12.179/12.182, consta que os equívocos constatados foram corrigidos (“Anexo 1.C” substituído pelo “Novo Anexo- 1.C”) e que não foram identificados erros de conversão. Contudo, como foram identificados equívocos da contribuinte, foi elaborado um “novo Anexo – 1.A”. Informa, assim, que foram novamente gerados os anexos “1.A”, “1.B”, “1.C”, “2”, “3” e “4”.

Cientificada, fl. 12.187, a contribuinte apresentou a impugnação complementar de fls. 12.190/12.198.

Inicialmente, no tópico I, defende a nulidade do lançamento. Diz que o lançamento não poderia ter sido feito em sede de diligência, “ainda mais após o decurso do prazo decadencial.” Salienta que o Anexo 3 do relatório “atesta o cometimento de expressivos equívocos quanto a TODOS os doze meses autuados.” Transcreve jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e alega que como há vício na base de cálculo das contribuições, há nulidade do lançamento, por vício material.

A seguir, no tópico II, diz que, independentemente de os erros serem favoráveis ou contrários ao contribuinte, o fato é que “os mesmos viciam de nulidade o auto de infração.” Acrescenta que:

Vale salientar que não se pode pretender extrair da análise global dos valores lançados ou, ainda, produto a produto eventual parcela a ser mantida do auto de infração, pois nessa hipótese o que estará sendo feito em última análise é a “compensação” dos erros favoráveis e contrários à Impugnante, sem qualquer base legal para tanto. 

Quanto aos “erros identificados nos cálculos anexos ao relatório fiscal de diligência que implicam redução da exigência fiscal” (tópico III), diz que foram elaboradas planilhas (1, 2 e 3, constante do doc. J – arquivos não pagináveis) e que

apesar de a fiscalização ter corrigido alguns dos erros apontados, cometeu outros erros, ou seja:

(i) **Aplicação indevida da pauta fiscal:** a partir do mês de fevereiro, o i. AFRFB aplicou indistintamente a todos os produtos da Impugnante a pauta referente aos produtos Antártica e Skol 360;

(ii) **Erro de Litragem:** Em relação a diversos produtos o i. AFRFB multiplicou indevidamente o **volume total em litros** dos produtos dados em bonificação pela Impugnante pelo número das unidades desses mesmos produtos, considerando para fins do cálculo das contribuições pretendidas devidas um volume muito superior àquele que foi entregue pela Impugnante a seus clientes (a título exemplificativo, verifique-se a linha 8 do Anexo 1-C, que se refere à remessa em bonificação de 570 litros (coluna J) de Chopp Brahma Claro em Barris de 30 litros; não obstante o volume total dado em bonificação corresponde a 570 litros, a fiscalização multiplicou esse volume por 30, considerando indevidamente que o total “comercializado” corresponderia a 17.100 litros de Chopp Brahma (coluna M));

(ii.1) Especificamente em relação ao estabelecimento de Cuiabá, a Impugnante em razão de uma imposição do fisco do Estado do Mato Grosso informa em suas notas fiscais o volume dos produtos vendidos/bonificados sempre em litros, contudo a fiscalização não se deu conta desse fato e, em relação a todas as notas fiscais daquele estabelecimento, acabou multiplicando o volume em litros por 1.000;

(iii) **Erro de Quantidade por Embalagem:** apesar de as notas fiscais indicarem o volume total em litros dos produtos bonificados, o i. AFRFB acabou multiplicando inadvertidamente esse volume pelo número de unidades existentes em cada embalagem e novamente pelo volume em litros de cada unidade, chegando a um volume supostamente “comercializado” muito maior do que o efetivamente remetido em bonificação (tome-se como exemplo a linha 40232 do Anexo 1-C, que se refere à remessa em bonificação de 2328 litros (Coluna J) de “Sukita Pet 2L Caixa C 6”; neste caso, a fiscalização multiplicou esse volume por 6 (quantidade de unidades existente em cada caixa) e por 2 (volume de bebida em cada unidade), considerando indevidamente que o total “comercializado” corresponderia a 27.936 (2328 x 6 x 2) (Coluna M)); e

Saliente-se, por oportuno, que a fiscalização reviu apenas os erros na

conversão da quantidade por embalagem versus a quantidade em litros para os produtos “Chopp Brahma Claro Barril Keg 30L” e “Chopp Brahma Claro Barril Keg 50L”, que foram apontados pela Impugnante em sua defesa, olvidando-se que erros da mesma natureza foram cometidos por ocasião do lançamento em relação aos produtos “bag in box”, os quais não foram corrigidos pela fiscalização por ocasião do refazimento dos cálculos.

Reitera o pedido para que a sua impugnação seja julgada procedente.

Em 08/04/2019, consoante despacho de fl. 12.215, o processo foi devolvido para esta DRJ em Curitiba, para julgamento.

À vista dos erros apontados, em 13/05/2019 o processo foi novamente devolvido, em diligência, para análise e, sendo o caso, emissão de novas planilhas contendo a apuração das contribuições devidas (fls. 12.216/12.218).

Consoante relatório de fls. 12.231/12.235, após a pertinente análise, a fiscalização efetuou ajustes e elaborou novos anexos "1-A", "1-B", "1-C", "2", "3" e "4", reunindo-os em um único arquivo denominado "Anexos_1_2_3_4AI_RPF-Diligência_2019.00437."

Cientificada, a contribuinte ingressou com a petição de fls. 12.249/12.252. Insiste na nulidade do procedimento de revisão, reforça a existência de erros na apuração e a imprestabilidade do auto de infração e diz ser evidente a nulidade do lançamento.

Posteriormente, o processo foi mais uma vez devolvido para esta DRJ em Curitiba, para julgamento.

Ao proceder a uma nova análise das planilhas elaboradas pela fiscalização, novos equívocos foram identificados e, em razão de sua relevância, houve a necessidade de novo retorno dos autos em procedimento de diligência (fls. 12.254/12.255).

De acordo com o relatório de fls. 12.262/12.265, após análise, constatou-se a necessidade de efetuar novos ajustes nas planilhas constantes dos autos e, em decorrência, foi elaborada a planilha denominada "Anexos_1_2_3_4_AI_RPF-Diligência_2020.00568" (arquivo não paginável de fl. 12.266), cientificada à contribuinte em 09/04/2021 (fl. 12.271).

Em 10/05/2021, a interessada ingressou com a petição de fls. 12.276/12.283, onde, após relato breve dos fatos, defende, em razão da natureza e da magnitude dos erros cometidos pela fiscalização, a nulidade do lançamento. Tece considerações acerca dos erros identificados e aponta a existência de novos erros, conforme planilha anexada.

Posteriormente, o processo retornou para julgamento.

A Contribuinte foi intimada da decisão recorrida pela via eletrônica em data de 02/07/2021, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 12.350, apresentando o Recurso Voluntário em data de 02/08/2021 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 12.353), pelo qual pediu o provimento do recurso para que seja reconhecida a nulidade material dos autos de infração lavrados e, sucessivamente, seja reconhecida a insubsistência dos lançamentos de ofício.

Através do Despacho de e-fls. 12.395, 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 2013 a dezembro de 2013 e teve por objeto o lançamento de crédito tributário inicialmente constituído pelo valor total de R\$ 161.100.218,40 de Cofins e de R\$ 33.846.746,05 de contribuição para o PIS/Pasep, além de multa de ofício (75%) 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 de CFOP's 5910 e 6910, que deram saídas sob a rubrica "remessa em bonificação", de produtos enquadrados no regime especial de tributação de que trata o Decreto nº 6.707/2008, revelam que foram atribuídos valores de venda que equivalem ao custo de aquisição.

Assim observou a Fiscalização:

Fica claro que em nenhum dos casos se trata de desconto incondicional ou mesmo de saída bonificada equiparada a 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 custo unitário ao cliente (R\$ 1,00), sem redução alguma no valor unitário de venda, mas implica (nos dois últimos casos) em redução indevida do PIS e da COFINS devidos.

Assim, pela ótica da fiscalizada, esta recolheria o que montante que lhe aprovesse, na medida em que as contribuições não incidiriam sobre as quantidades que saíssem em bonificação (equiparadas ou não ao desconto incondicional) que, por sua vez, está a critério discricionário do contribuinte.

Desnecessário dizer novamente 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.

A DRJ de origem constatou alguns equívocos indicados pela defesa, motivo pelo qual inicialmente converteu o julgamento do processo em diligência (fls. 12.171-12.172), para correção pela Autoridade Fiscal de origem, considerando os termos abaixo reproduzidos:

Analizando-se algumas notas fiscais relativas a tais produtos (exemplo à fl. 10543) e as planilhas elaboradas pela fiscalização (fls. 165-10.392), verifica-se que há pertinência na alegação já que as notas fiscais emitidas para a venda/bonificação de chopp em barril já indicam o litro como unidade de medida. Assim, entende-se necessário retornar os autos para que a autoridade lançadora confirme as quantidades consideradas e para que, sendo o caso, as aludidas planilhas sejam revisadas, propondo-se, em decorrência, os eventuais ajustes necessários nos lançamentos.

A contribuinte chama a atenção, também, para a existência de erros nas fórmulas da planilha original. Cita, como exemplo, a planilha à fl. 8386 "*em que o cálculo realizado até a linha 4 está correto, porém a partir da linha 5 o valor devido por nota fiscal se repete até o final da planilha para as colunas PIS e Cofins.*"

Analizando-se as planilhas elaboradas pela fiscalização vê-se que, de fato, alguns equívocos foram cometidos.

Com efeito, o primeiro equívoco que chama a atenção diz respeito aos valores constantes das colunas (W) e (X) das ditas planilhas, ou seja, das colunas que objetivam indicar as alíquotas do PIS e da Cofins a serem aplicadas sobre as quantidades identificadas como sendo relativas às bonificações. Nessas duas colunas foram informados os valores de R\$ 0,0460 e R\$ 0,2188, respectivamente PIS e Cofins, para todos os produtos listados desde a fl. 2007 até a fl. 10.392 do processo, isso independentemente do grupo ou da tabela considerada para cada um dos produtos listados.

Em cumprimento à diligência, a Unidade Preparadora informou às fls. 12.179/12.182 que os equívocos constatados foram corrigidos (“Anexo 1.C” substituído pelo “Novo Anexo- 1.C”) e que não foram identificados erros de conversão. Contudo, como foram identificados equívocos da contribuinte, foi elaborado um “novo Anexo – 1.A”. Informa, assim, que foram novamente gerados os anexos “1.A”, “1.B”, “1.C”, “2”, “3” e “4”.

Em nova impugnação, a Recorrente sustentou que não há base legal para correção do auto de infração, uma vez que não há possibilidade de compensação de erros favoráveis e contrários à defesa e, além de a Fiscalização ter corrigido alguns erros apontados, cometeu outros, a seguir reproduzidos:

(i) **Aplicação indevida da pauta fiscal:** a partir do mês de fevereiro, o i. AFRFB aplicou indistintamente a todos os produtos da Impugnante a pauta referente aos produtos Antarctica e Skol 360;

(ii) **Erro de Litragem:** Em relação a diversos produtos o i. AFRFB multiplicou indevidamente o volume total em litros dos produtos dados em bonificação pela Impugnante pelo número das unidades desses mesmos produtos, considerando para fins do cálculo das contribuições pretendidas devidas um volume muito superior àquele que foi entregue pela Impugnante a seus clientes (a título exemplificativo, verifique-se a linha 8 do Anexo 1-C, que se refere à remessa em bonificação de 570 litros (coluna J) de Chopp Brahma Claro em Barris de 30 litros; não obstante o volume total dado em bonificação corresponde a 570 litros, a fiscalização multiplicou esse volume por 30, considerando indevidamente que o total “comercializado” corresponderia a 17.100 litros de Chopp Brahma (coluna M));

(ii.1) Especificamente em relação ao estabelecimento de Cuiabá, a Impugnante em razão de uma imposição do fisco do Estado do Mato Grosso informa em suas notas fiscais o volume dos produtos vendidos/bonificados sempre em litros, contudo a fiscalização não se deu conta desse fato e, em relação a todas as notas fiscais daquele estabelecimento, acabou multiplicando o volume em litros por 1.000;

(iii) **Erro de Quantidade por Embalagem:** apesar de as notas fiscais indicarem o volume total em litros dos produtos bonificados, o i. AFRFB acabou multiplicando inadvertidamente esse volume pelo número de unidades existentes em cada embalagem e novamente pelo volume em litros de cada unidade, chegando a um volume supostamente “comercializado” muito maior do que o efetivamente remetido em bonificação (tome-se como exemplo a linha 40232 do Anexo 1-C, que se refere à remessa em bonificação de 2328 litros (Coluna J) de “Sukita Pet 2L Caixa C 6”; neste caso, a fiscalização multiplicou esse volume por 6 (quantidade de unidades existente em cada caixa) e por 2 (volume de bebida em cada unidade), considerando indevidamente que o total “comercializado” corresponderia a 27.936 (2328 x 6 x 2) (Coluna M)); e

(iv) Saliente-se, por oportuno, que a fiscalização reviu apenas os erros na

conversão da quantidade por embalagem versus a quantidade em litros para os produtos “Chopp Brahma Claro Barril Keg 30L” e “Chopp Brahma Claro Barril Keg 50L”, que foram apontados pela Impugnante em sua defesa, olvidando-se que erros da mesma natureza foram cometidos por ocasião do lançamento em relação aos produtos “bag in box”, os quais não foram corrigidos pela fiscalização por ocasião do refazimento dos cálculos.

Diante de tais constatações, a DRJ de origem novamente converteu o julgamento do recurso em diligência acerca dos equívocos, para análise pela Unidade Preparadora acerca dos *“equívocos materiais apontados pela contribuinte, providenciando a revisão das planilhas que apoiam o lançamento com a consequente indicação dos ajustes”*.

Tais ajustes foram realizados e informados às fls. 12.317 a 12.339.

Após, às fls. 12.254 a 12.255, a DRJ de origem, **pela terceira vez**, converteu o julgamento da impugnação em diligência, para correção de *“novos erros materiais os quais, por serem relevantes, também devem ser corrigidos”*. Os erros encontrados pelo i. Julgador *a quo* são os seguintes:

I) CNPJ 73.082.158 (Ambev Brasil) e CNPJ 02.808.708 (Cia de Bebidas): em relação a ambas as empresas, constatou-se que nos demonstrativos apresentados pela contribuinte ela própria informou que as latas de cerveja Skol contendo 550 ML (SKOL LATA 550ML SHRINK c/12) continham 50 Litros cada. Em decorrência, na planilha da fiscalização isso acabou sendo considerado (ex. nf nº 255340 de 27/02/2013 da Ambev Brasil: 413 cx de 12 unidades, portanto 4956 unidades de 550ml, ou seja, 2.725,80 Litros - na planilha que consta do arquivo não paginável de fl. 12.236, no entanto, foram considerados 247.800,00 litros). Apesar de o erro ser bastante evidente, e fortemente prejudicial à contribuinte pois certamente envolve mais de 3 milhões de unidades do produto, isso, possivelmente pela grande quantidade de informações analisadas, acabou passando despercebido na ação fiscal e mesmo nas duas diligências que foram

posteriormente realizadas. À vista da relevância do erro (que, frise-se, teve participação direta da contribuinte), entende-se importante que a correção seja efetuada.

II) CNPJ 02.808.708 (Cia de Bebidas): em relação à Cia de Bebidas, constatou-se que na diligência efetuada a fiscalização, ao corrigir a quantidade de alguns produtos cuja comercialização mencionava o litro como unidade de medida, inadvertidamente acabou adotando o mesmo procedimento para praticamente todos os produtos analisados, inclusive para aqueles cuja unidade de comercialização era a caixa (geralmente com doze unidades) ou a dúzia de produtos com capacidades diferentes. Ao assim agir, a fiscalização acabou reduzindo indevida e drasticamente a quantidade em litros de grande parte dos produtos analisados (exemplo: nf 230840, de 02/01/2013: 283 caixas contendo 12 unidades com 1 Litro de cerveja, ou seja, 3.396 garrafas de 1 litro, portanto, 3.396 litros; no lançamento foram considerados 3.396 litros, contudo, na diligência realizada pela fiscalização esse total foi ajustado para 283 litros). Ao adotar esse procedimento, e isso em relação à maior parte dos produtos do CNPJ mencionado, constata-se que houve uma grande redução do lançamento original. Indiscutível, portanto, que também esse erro material, de grande repercussão na apuração do crédito tributário, deve ser corrigido.

Em cumprimento à diligência, a Unidade de Origem elaborou a planilha de fls. 12.266 (Anexos_1_2_3_4_AI_RPF-Diligência_2020.00568).

Em nova manifestação, a Recorrente reiterou o pedido pela declaração de nulidade do auto de infração, bem como indicou os seguintes equívocos:

- i) Em relação a alguns produtos dados em bonificação considerou indevidamente um volume unitário superior ao correto. Tome-se como exemplo a cerveja Skol Lata em relação à qual a fiscalização considerou o volume unitário de 600 litros (!!!), enquanto o correto seria considerar o volume unitário de apenas 550 Mililitros;
- ii) Quanto ao Chopp Antarctica (Barril 50L) a fiscalização também considerou volume muito superior ao correto, na medida em que multiplicou o volume total dado em bonificação pela Cia de Bebidas (suceder pela Impugnante) pelo volume da embalagem, além de classificar incorretamente o referido produto na categoria “Vidro Descartável e outras embalagens não especificadas” (apesar de que neste caso específico as alíquotas são as mesmas);
- iii) Multiplicou indevidamente por 12 (doze) as unidades das mercadorias dadas em bonificação, considerando inadvertidamente para diferentes produtos (a exemplo das cervejas Antarctica Pilsen, Skol e Bohemia e refrigerantes Guaraná Antarctica, Pepsi Cola, Sukita, dentre outros) a “Unidade de Comercialização” como se fosse uma dúzia (doze unidades), quando na realidade a bonificação se deu em unidades.

Com relação ao pedido de nulidade, considerou o ilustre Julgador de primeira instância que *“de acordo com o art. 59, I, retro, só se pode cogitar de declaração de nulidade de auto de infração – que se insere na categoria de ato ou termo –, quando esse auto for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I)”*. E, como não ocorreu a preterição do direito de defesa (art. 59, II), devem ser considerados os erros indicados como irregularidades que não resultaram prejuízo para o sujeito passivo, não implicando em nulidade.

Em razões recursais, pede a Recorrente que seja declarada a nulidade do auto de infração, tendo em vista erros existentes nos cálculos do PIS e COFINS lançados de ofício e, dada a extensão desses equívocos, foram necessárias 3 (três) diligências fiscais (fls. 12171/12172, 12216/12218 e 12254/12255), sendo refeito por completo os cálculos pertinentes aos lançamentos e, com isso, alterando os valores lançados referentes a todo período autuado (janeiro a dezembro de 2013).

Com razão a defesa.

Com a devida vênia, não está correto o entendimento da Autoridade Julgadora *a quo*, de que “*erros materiais eventualmente podem ocorrer e, quando constatados, devem ser corrigidos*”.

Como observado pela defesa, realmente todos os erros apontados foram reconhecidos e corrigidos, resultando na necessidade de se refazer por completo o lançamento, refletindo no critério quantitativo da regra matriz de hipótese de incidência tributária.

Ademais, o erro na subsunção do fato ao critério quantitativo da regra-matriz configura erro de direito e insanável vício material, 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.

Como bem observado pela ilustre Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, “*diligências e perícias não existem com o propósito de suprir o ônus da prova colocado às partes, mas sim para elucidar questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos pela impugnante ou recorrente. Diligências existem para resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova já trazidos aos autos, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação às partes componentes da relação jurídica*”².

Neste sentido, destaco 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.

² Acórdão nº 3402-004.930 - PAF nº 13864.720170/201581.

Outrossim, destaco ainda os **Acórdãos n.ºs 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**³ (Redator Designado: Conselheiro Walker Araujo) e **Acórdão nº 3201-004.884**⁴ (Redator Designado: Conselheiro Pedro Rinaldo de Oliveira Lima).

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.

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

³ 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.

⁴ 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.

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.

Vejamos as informações constantes nas **Notas Fiscais nºs 230842 (e-fls. 10.545), 230885 (e-fls. 10547), 232293 (e-fls. 10.551) e 94642 (e-fls. 10.558)** extraídas dos autos e colacionadas abaixo:

RECORRENTE: CIA BEB AMERICAS - AMBEV DATA DO RECEBIMENTO: 31/08/2013 20h 29m (assinado digitalmente) Cópia de autenticação no EFD-RECEIWS-12320-0000. Consulte a página de autenticação no final deste documento. Original	Cia Beb Americas - Ambev AmBev Rod. MG 50, S/N - Varginha, Juatuba, MG Tel.: CEP: 35675-000		DANFE DOCUMENTO AUXILIAR DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA 0-ENTRADA 1-SAÍDA 1 Nº 230842 SÉRIE: 001 FOLHA: 1/1		 CHAVE DE ACESSO 3113 0802 8087 0800 5591 5500 1000 2308 4210 9609 5502 Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 131131197371366 31/08/2013 10:45:08																																										
	NATUREZA DA OPERAÇÃO VENDA P/COMERCIALIZAÇÃO/BONIFICAÇÃO																																														
	INSCRIÇÃO ESTADUAL 7403587400044		INSC. ESTADUAL SUBST. TRIBUTÁRIA		CPF/CNPJ 02.808.708/0055-91																																										
	DESTINATÁRIO/REMETENTE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS FARID LTDA.																																														
	ENDEREÇO Av. DR. CRISTIANO DE FREITAS CASTRO, 601		MUNICÍPIO PONTE NOVA		CEP 35430-037																																										
	UF MG		INSCRIÇÃO ESTADUAL 5217346700115		DATA DE EMISSÃO 31/08/2013																																										
	DATA 31/08/2013		VALOR 14.451,42		VALOR POR EXTENSO QUATORZE MIL, QUATROCENTOS E CINQUENTA E UM REAIS E QUARENTA E DOIS																																										
	VALOR DO ICMS 15.279,40		VALOR DO ICMS 2.750,29		VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO 21.732,48																																										
	VALOR DO FRETE 0,00		VALOR DO DESPESA 0,00		VALOR DO IPI 976,14																																										
	TRANSPORTADOR/VOLUME TRANSPORTADOS DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS FARID LTDA																																														
MOTORISTA: DR. CRISTIANO DE FREITAS CA 601		CPF:		PRETE POR CONTA 1- DESTINATÁRIO /REMETENTE																																											
QUANTIDADE 1176 28224 28		ESPÉCIE GARRAFA GARRAFA PALETE		PLACA DO VEÍCULO NYC5461 HDF7608																																											
VALOR BRUTO 3.049,200 30.458,400 840,000		VALOR LÍQUIDO 3.049,200 17.052,000 840,000		INSCRIÇÃO ESTADUAL 5217346700115																																											
DADOS DOS PRODUTOS/SERVIÇOS <table border="1"> <thead> <tr> <th>COD. PRODUTO</th> <th>DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS/SERVIÇOS</th> <th>NCM/SH EX</th> <th>CST</th> <th>CFOP</th> <th>UN.</th> <th>QTD.</th> <th>V. UNITÁRIO</th> <th>VALOR TOTAL</th> <th>BASE CALC. ICMS</th> <th>VALOR ICMS</th> <th>VALOR IPI</th> <th>ALIQ. ICMS</th> <th>ALIQ. IPI</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>38883</td> <td>ORIGINAL 600ML</td> <td>22030000</td> <td>010</td> <td>5910</td> <td>DE</td> <td>64</td> <td>45,4743750</td> <td>2.910,36</td> <td>2.910,36</td> <td>523,86</td> <td>185,93</td> <td>18,00</td> <td>0,4035</td> </tr> <tr> <td>38883</td> <td>BASE DE CÁLCULO ICMS/ST - RE/PTA NR 16.000.132367-64</td> <td>22030000</td> <td>010</td> <td>5401</td> <td>DE</td> <td>272</td> <td>45,4744120</td> <td>12.369,04</td> <td>12.369,04</td> <td>2.226,43</td> <td>790,21</td> <td>18,00</td> <td>0,4035</td> </tr> </tbody> </table>						COD. PRODUTO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS/SERVIÇOS	NCM/SH EX	CST	CFOP	UN.	QTD.	V. UNITÁRIO	VALOR TOTAL	BASE CALC. ICMS	VALOR ICMS	VALOR IPI	ALIQ. ICMS	ALIQ. IPI	38883	ORIGINAL 600ML	22030000	010	5910	DE	64	45,4743750	2.910,36	2.910,36	523,86	185,93	18,00	0,4035	38883	BASE DE CÁLCULO ICMS/ST - RE/PTA NR 16.000.132367-64	22030000	010	5401	DE	272	45,4744120	12.369,04	12.369,04	2.226,43	790,21	18,00	0,4035
COD. PRODUTO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS/SERVIÇOS	NCM/SH EX	CST	CFOP	UN.	QTD.	V. UNITÁRIO	VALOR TOTAL	BASE CALC. ICMS	VALOR ICMS	VALOR IPI	ALIQ. ICMS	ALIQ. IPI																																		
38883	ORIGINAL 600ML	22030000	010	5910	DE	64	45,4743750	2.910,36	2.910,36	523,86	185,93	18,00	0,4035																																		
38883	BASE DE CÁLCULO ICMS/ST - RE/PTA NR 16.000.132367-64	22030000	010	5401	DE	272	45,4744120	12.369,04	12.369,04	2.226,43	790,21	18,00	0,4035																																		
CÁLCULO DO ISSQN <table border="1"> <thead> <tr> <th>INSCRIÇÃO MUNICIPAL</th> <th>VALOR TOTAL DOS SERVIÇOS</th> <th>BASE CÁLCULO ISSQN</th> <th>VALOR DO ISSQN</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>						INSCRIÇÃO MUNICIPAL	VALOR TOTAL DOS SERVIÇOS	BASE CÁLCULO ISSQN	VALOR DO ISSQN																																						
INSCRIÇÃO MUNICIPAL	VALOR TOTAL DOS SERVIÇOS	BASE CÁLCULO ISSQN	VALOR DO ISSQN																																												
DADOS ADICIONAIS INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES //BASE DE CÁLCULO ICMS/ST - RE/PTA NR 16.000.132367-64//ICMS ST Itens 1) B/C 4139,52 Valor: 304,04 2) B/C 17592,96 Valor: 1292,170030449550																																															
RESERVADO AO FISCO																																															

OriginalOriginal

[illegible]

Constata-se que as 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.

Por sua vez, 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 trazidas em sua impugnação, 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 230842 - Série 0001 - fl. 10545			
Demonstrativo da composição dos valores			
Valor dos Produtos vendidos:			
Cód / Produto	CFOP	Valor	
Original 600ML	5401	12.369,04	
IPI sobre os valores vendidos			
Cód / Produto	CFOP	Valor	
Original 600ML	5401	790,21	
ICMS ST sobre os valores vendidos			
Cód / Produto	CFOP	Valor	
Original 600ML	5401	1.292,17	
Subtotal valores vendidos		14.451,42	A
Valor dos Produtos bonificados:			
Cód / Produto	CFOP	Valor	
Original 600ML	5910	2.910,36	
IPI sobre os valores bonificados			
Cód / Produto	CFOP	Valor	
Original 600ML	5910	185,93	
ICMS ST sobre os valores bonificados			
Cód / Produto	CFOP	Valor	
Original 600ML	5910	304,04	
Subtotal valores bonificados		3.400,33	B
Total da Nota Fiscal		17.851,75	A+B
Fatura / Duplicata conf. DANFE		14.451,42	C

AMBEV					
DANFE 230898 - Série 0001 - fl. 10548					
Demonstrativo da composição dos valores					
Valor dos Produtos vendidos:					
Cód / Produto	CFOP	Valor			
Antarctica Pilsen 600ML	5401	29.537,68			
Antarctica Subzero 600ML	5401	23.726,93			
		53.264,61			
IPI sobre os valores vendidos					
Cód / Produto	CFOP	Valor			
Antarctica Pilsen 600ML	5401	1.751,08			
Antarctica Subzero 600ML	5401	1.663,33			
		3.414,41			
ICMS ST sobre os valores vendidos					
Cód / Produto	CFOP	Valor			
Antarctica Pilsen 600ML	5401	3.463,97			
Antarctica Subzero 600ML	5401	2.795,94			
		6.259,91			
Subtotal valores vendidos		62.938,93		A	
Valor dos Produtos bonificados:					
Cód / Produto	CFOP	Valor			
Antarctica Pilsen 600ML	5910	7.199,39			
Antarctica Subzero 600ML	5910	6.049,89			
		13.249,28			
IPI sobre os valores bonificados					
Cód / Produto	CFOP	Valor			
Antarctica Pilsen 600ML	5910	426,80			
Antarctica Subzero 600ML	5910	424,12			
		850,92			
ICMS ST sobre os valores bonificados					
Cód / Produto	CFOP	Valor			
Antarctica Pilsen 600ML	5910	883,24			
Antarctica Subzero 600ML	5910	681,47			
		1.564,71			
Subtotal valores bonificados		15.664,91		B	
Total da Nota Fiscal		78.603,84		A+B	
Fatura / Duplicata conf. DANFE		62.938,93		C	

AMBEV					
DANFE 94841 - Série 0001 - fl. 10564					
Demonstrativo da composição dos valores					
Valor dos Produtos vendidos:					
Cód / Produto	CFOP	Valor			
Brahma Chopp 300ML	5401	9.922,03			
Antarctica Pilsen 300ML	5401	10.873,43			
Skol Lata 350ML	5401	25.380,23			
		46.175,69			
IPI sobre os valores vendidos					
Cód / Produto	CFOP	Valor			
Brahma Chopp 300ML	5401	676,64			
Antarctica Pilsen 300ML	5401	674,68			
Skol Lata 350ML	5401	1.667,00			
		3.018,32			
ICMS ST sobre os valores vendidos					
Cód / Produto	CFOP	Valor			
Brahma Chopp 300ML	5401	432,88			
Antarctica Pilsen 300ML	5401	576,46			
Skol Lata 350ML	5401	1.741,57			
		2.750,91			
Subtotal valores vendidos		51.944,92		A	
Valor dos Produtos bonificados:					
Cód / Produto	CFOP	Valor			
Brahma Chopp 300ML	5910	2.465,17			
Antarctica Subzero 300ML	5910	2.742,00			
Skol Lata 350ML	5910	6.386,71			
		11.594,88			
IPI sobre os valores bonificados					
Cód / Produto	CFOP	Valor			
Brahma Chopp 300ML	5910	168,18			
Antarctica Subzero 300ML	5910	170,14			
Skol Lata 350ML	5910	419,49			
		757,81			
ICMS ST sobre os valores bonificados					
Cód / Produto	CFOP	Valor			
Brahma Chopp 300ML	5910	42,71			
Antarctica Subzero 300ML	5910	145,37			
Skol Lata 350ML	5910	169,74			
		357,82			
Subtotal valores bonificados		12.710,51		B	
Total da Nota Fiscal		64.655,43		A+B	
Fatura / Duplicata conf. DANFE		51.681,78		C	

Some-se a isso que a Recorrente, ainda a título exemplificativo, **fez também alguns levantamentos (fls. 10760/10823) considerando todas as notas fiscais de um determinado produto para um determinado cliente em um determinado mês, comparando o preço médio unitário das vendas sem bonificação com o preço médio unitário das vendas com bonificação.**

Tais levantamentos evidenciam que (i) os exemplos citados pela fiscalização de manipulação de preços não guardam qualquer relação com o caso concreto; e (ii) verifica-se nas operações envolvendo bonificações **a efetiva ocorrência da redução do preço unitário de venda que o próprio i. fiscal autuante reconheceu ensejar que tais bonificações não sejam computadas na quantidade comercializada de produtos.**

Apesar de expressamente reconhecer que *“alguns produtos realmente foram bonificados com preço inferior ao preço normalmente praticado”*, afirma a r. decisão recorrida que *“tais operações foram realizadas de modo autônomo sem vinculação direta com as demais operações efetivadas”* (fl. 12335).

Contudo, essa alegação da r. decisão recorrida evidentemente não se sustenta, na medida em que os levantamentos feitos pela Recorrente envolveram todas as notas fiscais de um **determinado mês** e de um **mesmo cliente**, não sendo minimamente razoável supor que as entregas das mercadorias bonificadas não guardam relação com as operações de venda desses mesmos produtos realizadas.

De todo modo, como visto acima, o fato de as bonificações concedidas possuírem as características de descontos incondicionais é absolutamente irrelevante para fins de determinar o seu tratamento perante o PIS e a COFINS, pois as bonificações em nenhuma hipótese representam receitas da pessoa jurídica que as concede.

Diante do exposto, forçoso reconhecer que em realidade as notas fiscais trazidas pela Recorrente como exemplos (fls. 10544/10824), demonstram e comprovam que tanto do ponto de vista da Recorrente (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, consequentemente, o custo unitário de aquisição.**

Portanto, ao contrário do que se lê no Termo de Constatação, **as bonificações concedidas pela Recorrente 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.**

Constata-se, ainda, 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”, demonstrando que as bonificação concedidas aos adquirentes, cujos descontos não integraram a quantidade comercializada, resultam na dedução de preço na venda, 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 ‘a operação ou evento futuro**, tem a natureza jurídica de desconto incondicional, assumindo assim a condição de redutor do valor bruto da operação de venda.

Observo 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 845), 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

⁵ Tema 84 - Exclusão do valor dos descontos incondicionais da base de cálculo do IPI.

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.

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 4.502/1964⁶ e tipificado através da Lei nº 8.137/1990⁷. Para tanto, faz-se necessária a prática de atos dolosos mediante fraude, simulação ou omissão.

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.

⁶ 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.

⁷ 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.

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.

A necessidade de que o auto de infração seja sustentado com elementos de prova igualmente é prevista pelo Decreto nº 70.235/1972⁸ 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.**⁹ (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 excluïrem 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 administrativos, o Fisco não pode, sob pena de nulidade, adotar critérios próprios (subjetivos), no lugar dos legais." (sem destaque no texto original).¹⁰

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, 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 a nulidade

⁸ BRASIL. Decreto nº 70.235/1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm

⁹ BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. Ensaio de Direito Aduaneiro. Coords. Claudio Augusto Gonçalves Pereira e Raquel Segala Reis. Editora Intelecto: São Paulo, 2015.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 314-315

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, dirijo 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, **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 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.

(...)

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 arrepio 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 refaze-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 701.235/72.

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 – REFRI.

(...)

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 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 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) conterá 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: 35140107526557000614550010000042551772372348							
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: 35140107526557000614550010000090001360951557								
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 supostos, 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
----------------------------------	------------------

A

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 às 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