



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

**Processo nº** 10314.720458/2016-74

**Recurso nº** Voluntário

**Resolução nº** 3201-001.288 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

**Data** 21 de março de 2018

**Assunto** AUTO DE INFRAÇÃO PIS/COFINS

**Recorrente** AMBEV S/A

**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado converter o julgamento em diligência, para que o Fisco se manifeste quanto às alegadas incorreções materiais do acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Morais Pereira (Presidente), Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Marcelo Giovani Vieira. Acompanhou o julgamento o representante da Fazenda Nacional, o procurador Dr. Pedro Augusto Junger Cestari, OAB/DF 19.272.

## **Relatório**

Trata-se de Autos de Infração de Pis e Cofins, no valor total original de R\$ 308.554.757,25, relativos aos meses de 04/2001, 05/2011 e 06/2011, decorrente de auditoria procedida pela Auditora-Fiscal da Receita Federal Cristiane Bruno Della Rocca.

Para início do relatório, reproduzo trecho do relatório de primeira instância:

*Segundo os Termos de Constatação – COFINS – REFRI e PIS- REFRI, de fls. 120/153 e 154/187, a autuação, científica em 28/03/2016 (fl. 203), ocorreu devido à constatação de que bonificações feitas em bebidas, consideradas pela contribuinte como descontos incondicionais, foram excluídas das bases de cálculo do PIS e da Cofins (incidência não-cumulativa), apuradas de acordo com o Regime de Tributação de Bebidas Frias (“REFRI”), relativamente aos períodos de apuração 04/2011 a 06/2011. Consta do Termo de Constatação, também, que devido ao não atendimento de intimações para a apresentação de demonstrativos de bases de cálculo relativamente aos valores não recolhidos sobre as ditas bonificações, o lançamento foi efetuado com apoio nas planilhas “Demonstrativo do PIS devido sobre bonificações através do Regime de Apuração – REFRI” e “Demonstrativo da COFINS devida sobre bonificações através do Regime de Apuração – REFRI”. Consta, ainda, que a multa de ofício de 75% foi aumentada de 50%, nos termos do art. 44, § 2º, I da Lei nº 9.430, de 1996, e suas alterações e que a relação das notas fiscais de bonificação, CFOP 5910 e 6910, das empresas incorporadas foram extraídas do sistema Receitanetbx – notas fiscais eletrônicas.*

*Em 26/04/2016, a interessada, por meio de procuradores, ingressou com a impugnação de fls. 205/227, cujo teor será a seguir sintetizado.*

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

- a. O fato gerador do PIS e da COFINS só se verifica quando há o auferimento de receita, independentemente do regime de apuração a que se sujeita o contribuinte. As mercadorias concedidas em bonificação têm valor igual a ZERO, portanto, não implicam auferimento de receitas que justifiquem a cobrança das contribuições. Não se trata de desconto no valor de mercadorias comercializadas (redução da receita tributável), mas sim de mercadorias transmitidas a terceiros a título gratuito (inexistência de receita tributável) e que, dessa maneira, não geram a obrigação de recolhimento das contribuições;
- b. As autuações são nulas por iliquidez, na medida em que: (b.1) os valores de PIS/COFINS adotados pela Fiscalização se basearam em legislação há revogada; (b.2) houve erro no enquadramento de mercadorias nos grupos da tabela adotada pela Fiscalização; (b.3) foram consideradas quantidades de mercadorias incompatíveis com os produtos comercializados; e (b.4.) não poderiam ter sido autuadas as saídas promovidas por estabelecimentos comerciais (“CDDs”), na medida em que, se o PIS/COFINS incidisse sobre essas operações, a alíquota aplicável seria de 0%, cf. art. 58-B, *caput*, da Lei n. 10.833/03; e
- c. Em qualquer caso, é indevida a imputação de multa majorada, na medida em que a Impugnante não deixou de prestar as informações que lhe foram solicitadas (única hipótese em que teria aplicação). Ela apenas deixou de fazer o cálculo do PIS/COFINS alegadamente devido sobre as bonificações por discordar do entendimento de que seriam tributáveis e por se tratar de tarefa privativa da autoridade lançadora, nos termos do art. 142 do CTN. Essa conduta, evidentemente, não equivale ao desatendimento de intimações para a prestação de esclarecimentos.

*Dissertando sobre a ilegitimidade das exigências de PIS e Cofins sobre produtos saídos em bonificação (item II.1 da impugnação), a interessada diz que a legislação impõe o pagamento de PIS/Cofins sobre os volumes de bebidas vendidos ou revendidos e que, da mesma*

---

*forma, o preço de referência que define o valor-base de PIS/Cofins aplicável a cada produto também só leva em consideração o respectivo preço médio de venda praticado no varejo ou pelo sujeito passivo. Salienta o disposto no art. 27, § 2º do Regulamento do REFRI (Decreto nº 6.707/2008).*

*Reforça que excluiu da apuração das contribuições as bebidas transferidas gratuitamente a terceiros, a título de bonificação e que assim procedeu porque não há, nesse caso, comercialização que gere receita tributável, mas uma espécie de doação.*

*Afirma que a fiscalização entendeu que as bonificações seriam o mesmo que descontos incondicionais, “cuja exclusão só é prevista para a base de cálculo do Regime Geral (art. 1º, da Lei nº 10.833/2003), o qual não pode ser usado para justificar a não inclusão das bonificações ou outros descontos incondicionais na base de cálculo do Regime Especial de Tributação, que é a quantidade vendida.”*

*Salienta, contudo, que a autuação é ilegal, primeiro porque não se confundem juridicamente as bonificações e os descontos incondicionais, embora os seus efeitos econômicos possam, em alguns casos, ser equivalentes, sendo certo que as mercadorias cedidas graciosamente não geram receita alguma (acréscimo patrimonial) para o vendedor (mas apenas para o adquirente), e, dessa forma, estão fora do campo de incidência das contribuições, quer no regime geral, quer no especial, depois porque, segundo afirma, o regime especial de apuração não pode ensejar o pagamento de tributo fora das hipóteses que configuram o respectivo fato gerador. Conclui, dizendo que só há obrigação de recolher PIS/Cofins em relação às quantidades de bebidas vendidas e não às bonificadas.*

*A seguir, no item II.2 (Nulidade. Iliquidez dos lançamentos. Adoção de valores tributáveis sabidamente dissonantes das quantias previstas na legislação.*

*Desconsideração de saldo credor detido pelo contribuinte - a contribuinte diz que a autoridade fiscal adotou tabelas revogadas, sendo ilegais as alíquotas aplicadas. Entende que a ilegalidade é incontornável e que “deve ser cancelada a exigência de todos os itens em relação aos quais a fiscalização aplicou alíquotas revogadas.”*

*Diz, ainda, que houve o “incorreto enquadramento das mercadorias dentro dos grupos constantes das tabelas aplicadas” o que, segundo alega, é confirmado pela fiscalização no próprio Termo de Verificação. Elenca alguns enquadramentos equivocados e diz que a fiscalização não identificou a tabela aplicável ao tipo de tributo para, em seguida, proceder ao enquadramento da tributação da litragem dada em bonificação por marca comercializada, tendo simplesmente verificado o tipo de bebida e utilizado os maiores valores de PIS e Cofins da categoria, abstendo-se de avaliar quais as quantidades, por marcas, conferidas em concreto a título de bonificação, tudo em um desacordo consciente com a legislação.*

*Acrescenta, também, que houve incorreta quantificação dos volumes saídos em bonificação. A título ilustrativo diz que “a Cia. de Bebidas das Américas comercializava chope em barris de litragens variadas,*

*indicando, nas respectivas NFs, o volume vendido, em litros (cf. doc. 04). Todavia, a Fiscalização considerou que as quantidades indicadas nos respectivos documentos fiscais referiam-se aos barris, multiplicando-as pela capacidade de armazenamento correspondente.” Aduz que os mesmos erros se repetem em relação à grande maioria dos produtos autuados.*

*Adicionalmente, diz que houve a autuação de produtos comercializados por centros de distribuição. Afirma que a fiscalização ignorou o fato de que, na vigência do REFRI, a incidência do PIS/Cofins era concentrada nos estabelecimentos fabricantes de bebidas e que, assim, a autuação deveria ter se limitado às saídas promovidas pelas indústrias da impugnante. Aduz que, em decorrência, “parte substancial da exigência corresponde a saídas que sequer seriam tributáveis caso fosse correta – o que se admite apenas a título argumentativo – a tese de que as bonificações in natura são tributadas no âmbito do REFRI, como pretende a Fiscalização.”*

*Esclarece que como o lançamento foi feito em nome da matriz da empresa não é possível, mediante cálculos simples, segregar as saídas de estabelecimentos industriais daquelas efetuadas por “CDDs”, impondo-se o “refazimento de todo o trabalho fiscal, o que só evidencia e agrava a nulidade (por iliquidez) da exigência.”*

*Defende, em consequência, a nulidade de toda a autuação por vício material. Aludido vício, salienta, é insanável, já que, “a pretexto de exigir o PIS/Cofins sobre bonificações, cobra-se valores diversos dos que seriam devidos a tal título, o que não se pode admitir, nem mesmo pela via das mais oblíqua das interpretações.”*

*No item seguinte, (II.3. Improcedência da majoração da multa em 50%. Ausência de embaraço à fiscalização. O contribuinte não está obrigado a proceder aos cálculos daquilo que o agente fiscal considera ser a matéria tributável.) diz que a existência de resposta, satisfatória ou não, é suficiente para afastar a imposição de penalidade. Salienta que atendeu tempestivamente a todas as solicitações que foram feitas e que a “eventual discordância ou desapontamento da fiscalização com os termos da resposta dada não dá ensejo a se falar em omissão na colaboração com os agentes fiscais.”*

*Aduz, ainda, que a pretensão fiscal foi a de “delegar à impugnante a tarefa de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido” mas que tal competência é privativa, vinculada, obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, da própria autoridade administrativa. Entende, em decorrência, não ser aplicável a penalidade majorada.*

A DRJ/Curitiba/PR – 3<sup>a</sup> Turma, por meio do Acórdão 06-55.426, de 24/08/2016, decidiu pela procedência parcial da Impugnação. Reproduzo a ementa:

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011 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.*

**INCORREÇÕES NAS PLANILHAS UTILIZADAS NO LANÇAMENTO.  
EFEITOS.**

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

**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.*

**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.*

**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 no mês pelo valor fixado em reais por unidade de litro do produto, sendo incabível a exclusão de bonificações em mercadorias concedidas, mesmo quando equiparadas a descontos incondicionais, uma vez que tal exclusão somente é admitida na hipótese de determinação da contribuição com base na receita bruta da venda de bens e serviços.

**REFRI. EMPRESA OPTANTE. BONIFICAÇÕES CONCEDIDAS. PIS  
E COFINS. CÁLCULO. DECRETO Nº 6.707, DE 2008.**

*A pessoa jurídica optante pelo regime especial de apuração e pagamento previsto no artigo 52 da Lei nº 10.833, de 2003 (REFRI) deve calcular as contribuições devidas a título de PIS e de Cofins sobre as mercadorias concedidas sob a forma de bonificação nos termos do previsto no Decreto nº 6.707, de 23 de dezembro de 2008.*

**MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. ESCLARECIMENTOS.**

*Quando se constatar que a contribuinte atendeu as intimações recebidas e prestou esclarecimentos à fiscalização, não deve ser aplicado o agravamento da multa.*

---

Em função da exoneração de crédito tributário em valor superior ao limite de alcada, houve Recurso de Ofício.

A empresa então interpôs o Recurso Voluntário, onde reforça os argumentos de defesa, acrescentando:

- que a decisão recorrida teria alterado o fundamento do lançamento; o lançamento teria como fundamento a impossibilidade de exclusão de descontos incondicionais no regime especial *ad rem* e o acórdão da DRJ impôs requisitos para que a bonificação em mercadoria fosse considerada desconto incondicional; que as alíquotas utilizadas no lançamento foram alteradas pelo acórdão recorrido; que a DRJ baseia suas conclusões em normas aplicáveis em matéria de IRPJ, e que não se pode utilizar analogia para exigir tributo indevido, cf. art. 108, §1º do CTN<sup>1</sup>; que o Fisco adotou tabelas revogadas;

- que o Fisco tributou equivocadamente as saídas de Centro de Distribuição, filial da empresa que não é indústria, resultando em duplicidade de cobrança; que, no REFRI, a incidência de PIS/COFINS era concentrada nos estabelecimentos fabricantes (art. 58-J da Lei 10.833/2003); os estabelecimentos comerciais estavam sujeitos à alíquota zero (art. 58-B)

- que somente há fato gerador de Pis e Cofins na venda onerosa; que o bônus é espécie de doação; colaciona jurisprudência em seu favor; que o bônus não é desconto incondicional; que diferem juridicamente desconto e bonificação; as bonificações configuram custos de prática comercial; que o REFRI não pode ser aplicado a mercadorias que não sejam vendidas.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, onde sustenta:

- que não houve alteração de critério jurídico na decisão recorrida; que a DRJ chancelou os argumentos da Fiscalização; que ambas reconhecem a impossibilidade de exclusão, da base de cálculo do PIS e da COFINS, dos valores de bonificação, e de que o REFRI abrange todos os estabelecimentos; que a disciplina dos artigos 59 c/c 60 do Decreto 70.235/72 não permite a anulação do lançamento, porque os vícios ali mencionados não se configuram no caso;

- que, ainda que a bebida saia gratuitamente, a norma é clara ao determinar a incidência do PIS e da COFINS para os optantes do REFRI não sobre o faturamento, mas sobre o valor-base por unidade; ao contrário do que afirma a recorrente, o art. 27, §2º do Decreto 6.707/08 não determina a incidência de PIS e COFINS sobre mercadorias vendidas, mas mercadorias comercializadas; que as exclusões da base de cálculo são somente aquelas expressamente previstas em Lei, e não há exclusão das bonificações, de que aqui se tratam, prevista em Lei;

- que os produtos saídos de centro de distribuição não podem ser excluídos, porque o REFRI alcança todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante e abrange todos os produtos por ela fabricados ou importados.

É o relatório.

---

<sup>1</sup> Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

(...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

## Voto

No Recurso Voluntário, a recorrente sustenta a nulidade do lançamento por vício material, ao utilizar alíquotas incorretas. Ainda, que a correção das alíquotas pelo acórdão recorrido teria caracterizado inovação no lançamento, por alteração da motivação fática e legal, conforme entendeu.

Mais, sustenta que, em vista dessa circunstância, estaria sumetida ao dever de conferir a exatidão dos cálculos refeitos pela DRJ, caso o acórdão recorrido prevalecesse.

*In verbis*(fl 394):

*Entretanto, a prevalecer a decisão da DRJ, a Recorrente estaria obrigada a: (a) se defender de acusação até então não formulada, qual seja, a suposta inobservância de requisitos formais no preenchimento das notas fiscais; e (b) analisar a exatidão das alíquotas e valores lançados de ofício pela DRJ.*

*Nesse caso, estar-se-ia admitindo que a instância julgadora usurasse a competência autoridade lançadora e, ao mesmo tempo, deixasse de exercer a função jurisdicional que lhe é inherente. Como consequência, o CARF teria de apreciar, em primeira mão, o inconformismo do contribuinte, caracterizando-se evidente supressão de instância. O direito de defesa seria frontalmente violado.*

No Recurso Voluntário, a recorrente não apontou especificamente nenhum erro de cálculo da DRJ. Não obstante, em sessão de julgamento, a recorrente apresentou documento nominado “Nota de Julgamento”, na qual aponta erros específicos. Procedi à juntada de tal nota ao processo, fls. 437 e seguintes.

Em vista de alegação de possível erro material, abrangida pela dialética processual em vista da arguição do dever de conferência no Recurso Voluntário, como pedido subsidiário ao pedido principal, entendeu a Turma, por bem, por converter o julgamento em diligência para que tais erros sejam objeto de completa análise pelas partes, a fim de que o julgamento no Carf resulte em decisão líquida e certa, caso superada a suscitação de nulidade do lançamento.

Desse modo, o processo deve retornar à origem para que a empresa seja intimada a apresentar peça completa acerca de suas reclamações contra o recálculo feito pela DRJ. Após, deve o Fisco manifestar-se quanto a essas reclamações, oportunizando, ainda, à recorrente, manifestar-se sobre o posicionamento fiscal, no prazo de 30 dias.

Após, os autos devem retornar ao Carf para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

Marcelo Giovani Vieira, Relator.