



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

Processo nº 10314.721066/2016-22

Recurso nº De Ofício e Voluntário

Resolução nº 3302-000.898 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária

Data 23 de outubro de 2018

Assunto REFRI. REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO E PAGAMENTO

Recorrentes FAZENDA NACIONAL

AMBEV S.A.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência para que sejam apurados os valores e quantidades corretos das mercadorias bonificadas no período e para que a autoridade preparadora identifique as notas fiscais que saíram em bonificação, doação ou brinde para que a empresa AMBEV possa se pronunciar quais delas foram canceladas, vencido o Conselheiro Diego Weis Junior que dava provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho e Corintho Oliveira Machado não participaram da votação em razão dos votos definitivamente proferidos pelos Conselheiros Vinícius Guimarães (Suplente convocado) e Orlando Rutigliani Berri (Suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Vinicius Guimarães (Suplente convocado), Walker Araujo, Orlando Rutigliani Berri (Suplente convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Déroulède.

Relatório

Trata-se de autos de infração com exigências de PIS e COFINS, alegadamente recolhidos a menor por sociedades incorporadas pela Recorrente (Londrina Bebidas Ltda., Ambev Brasil Bebidas Ltda. e Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV), de julho a setembro de 2011.

Segundo o Termo de Constatação elaborado pela Fiscalização, as bonificações em mercadorias equivaleriam a descontos incondicionais, acarretando redução no valor do preço de venda dos produtos comercializados. Nessa medida, as bonificações só poderiam ser excluídas do cálculo do PIS e da COFINS quando as contribuições fossem determinadas mediante a aplicação de percentuais sobre a receita bruta (sistema ainda valorem), nos termos do art. 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Aproveita-se o Relatório apresentado no Acórdão de Impugnação:

Em decorrência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações fiscais pela contribuinte qualificada, foram lavrados os autos de infração de fls. 177/186, por meio dos quais se exige o recolhimento de R\$ 104.850.528,94 de Cofins não cumulativa e de R\$ 22.020.623,27 de contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo, além de multa de ofício (112,50%) e juros de mora.

Segundo os Termos de Constatação - PIS - REFRI e COFINS- REFRI, de fls. 109/142 e 143/176, a autuação, científica em 17/06/2016 (fl. 189), 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 07/2011 a 09/2011. 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 18/07/2016, a interessada, por meio de procuradores, ingressou com a impugnação de fls. 193/215, cujo teor será a seguir sintetizado.

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

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 justifique 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;

As autuações são nulas por iliquidez, na medida em que: (b.1) os valores de PIS/COFINS adotados pela Fiscalização se basearam em legislação já 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 e a COFINS incidissem sobre essas operações, a alíquota aplicável seria de 0%, cf. art. 58-B, caput, da Lei n. 10.833/03; e

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 PES/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 exigência 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 comprehensiva de todos os itens em relação aos quais a fiscalização aplicou alíquotas previstas em normas 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 “os refrigerantes comercializados pelas empresas envolvidas saíam ‘packs’ contendo 6 unidades, e não as 12 unidades que a fiscalização erroneamente considerou como tendo saído dos estabelecimentos fiscalizado.”

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.”

Aduz, a seguir, que teria havido a “inclusão de produtos que jamais saíram em bonificação das empresas autuadas.” Apresenta listagem (documento 7) e diz que tais operações devem ser excluídas do

lançamento. Insiste na necessidade de refazimento de todo o trabalho fiscal.

Reclama, ainda, da ocorrência de erros na totalização do PIS e da Cofins exigidos. Apresenta tabelas com a indicação de erros que, segundo alega, teria, apenas em relação ao mês de setembro de 2011, implicado a exigência adicional de R\$ 1.552.357,68. Chama a atenção para a precariedade do trabalho fiscal e para a necessidade de torná-lo nulo.

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, cobram-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.

Ao final, requer o cancelamento dos autos de infração lavrados.

Em 15 março de 2017, através do Acórdão nº 06-57.808, a 3^a Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Curitiba/PR, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade, acolheu em parte as razões de impugnação e julgou procedentes em parte os lançamentos, mantendo-se as exigências de R\$ 8.287.928,74 de PIS não cumulativo e de R\$ 39.471.896,33 de Cofins não cumulativa, além da multa de ofício de 75% e dos juros de mora correspondentes.

Desse Acórdão, recorre-se de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Entendeu a Turma que:

- ✓ Como já se disse, em relação às ditas contribuições a contribuinte optou pelo regime especial de tributação. Nesse regime, ao contrário do regime geral em que as contribuições mencionadas são calculadas em função da receita obtida com a venda das mercadorias (faturamento), o PIS e a Cofins “serão apurados em função do valor-base, que será expresso em reais ou em reais por litro, discriminado

por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir do preço de referência.” Assim, analisando-se todos os dispositivos mencionados, resta claro que a exclusão das mencionadas bonificações concedidas da base de cálculo do PIS e da Cofins é incabível, mesmo na hipótese de elas serem equiparadas aos descontos incondicionais concedidos;

- ✓ A propósito, mesmo que a contribuinte não houvesse optado pelo regime especial, tal exclusão não seria acatada de plano, já que dependeria da comprovação da adoção de determinados procedimentos;
- ✓ De fato, analisando-se a lista de exclusões da base de cálculo do PIS e da Cofins contida nas Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 - que, por tratar de exclusões deve ser literalmente interpretada (art. 111, do CTN) -, vê-se que nela realmente constam os descontos incondicionais concedidos (art. 1º, § 3º, V, 'a') mas não constam as bonificações concedidas;
- ✓ Por sua vez, a Coordenação do Sistema de Tributação, ao enfrentar, por meio do Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 15/06/1982, questionamento sobre a dedutibilidade das bonificações concedidas em mercadorias para fins de determinação do lucro real, firmou o entendimento de que seu aproveitamento com este fim se daria apenas quando essas se revestissem da forma de desconto incondicional, e que, para tal, seria necessário que a operação (entrega de quantidade maior do que a estipulada) se transformasse em parcela redutora do preço de venda, o que poderia ser feito computando-se, na Nota Fiscal de venda, tanto a quantidade que o cliente deseja comprar, como a quantidade que o vendedor deseja ofertar a título de bonificação, transformando-se, em cruzeiros (moeda então vigente), o total das unidades, como se vendidas fossem. Concomitantemente, será subtraída, a título de desconto incondicional, a parcela, em cruzeiros (moeda então vigente), que corresponde à quantidade que o vendedor pretende ofertar, a título de bonificação, chegando-se, assim, ao valor líquido das mercadorias. Por fim, esclarece que se as mercadorias forem entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação com a operação de venda, o custo dessas mercadorias não será dedutível na determinação do lucro real;
- ✓ As estipulações do Parecer CST/SIPR n.º 1.386, de 15/06/1982, acima transcritas, quanto formuladas para o imposto de renda da pessoa jurídica, têm sido também adotadas para fins de caracterização das bonificações em mercadorias enquanto parcelas redutoras da receita bruta, sob a forma de desconto incondicional, a ser considerada como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins;
- ✓ Como se vê, portanto, a possibilidade de se excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins (quando estas forem calculadas com base no faturamento) as bonificações concedidas passa pela necessidade de se

computar, na nota fiscal de venda, a quantidade de mercadoria a ser bonificada, como se tal mercadoria fosse vendida (mediante, inclusive, a fixação de preço) e, concomitantemente, subtrair, na mesma nota fiscal, idêntico valor a título de desconto incondicional. Somente agindo dessa forma é que a pretendida exclusão teria base legal (art. 1º, § 3º, V, 'a' das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003), podendo assim ser efetuada. No caso concreto, todavia, a contribuinte afirma que simplesmente cedeu as mercadorias em bonificação. Dessa feita, sendo as contribuições calculadas em função das unidades de produto e não do faturamento, entende-se como correto o procedimento de considerar tais mercadorias, saídas do estabelecimento, na apuração das respectivas bases de cálculo. Em suma, não se acolhe a argumentação;

- ✓ A contribuinte reclama da desconsideração de saldo credor por ela detido, mas em sua impugnação não foram trazidos argumentos específicos a respeito;
- ✓ No presente caso, vê-se que o auto de infração foi lavrado por Auditora- Fiscal da Receita Federal do Brasil (fl. 177 e 182) e que não constam dos autos quaisquer sinais de preterição do direito de defesa (afinal, com a ciência do auto de infração abriu-se para a contribuinte o prazo de 30 dias para a apresentação de impugnação). Nesse contexto, evidente que a arguição de nulidade deve ser, de plano, rechaçada. Não obstante, devem ser analisadas as alegações que apontam para a existência de erros os quais, uma vez comprovados, devem ser corrigidos;
- ✓ Consultando-se os Termos de Constatação PIS e Cofins vê-se que a fiscalização utilizou para o cálculo das contribuições as maiores alíquotas por produto informadas pela contribuinte nas fichas 10A e 20A dos Dacon de julho a setembro de 2011 (fls. 109/176). Dessa afirmação é possível constatar que, ao contrário do alegado, não houve a adoção de tabelas revogadas ou de alíquotas ilegais ou mesmo o incorreto enquadramento das mercadorias “dentro” dos grupos constantes das tabelas aplicadas. O que houve, na verdade, foi a simples adoção dos maiores valores indicados, pela contribuinte, nos Dacon transmitidos e, por consequência, a não adoção das tabelas previstas na legislação, além do não enquadramento das mercadorias conforme as aludidas tabelas;
- ✓ Analisando-se o critério utilizado pela fiscalização, soa claro que não se trata de caso de nulidade do lançamento mas de simples correção para que esse lançamento passe a se conformar com a legislação;
- ✓ De fato, uma vez que, como no presente caso, foram identificados os produtos, inclusive as marcas e as quantidades envolvidas, fls. 113/142 e 147/176, não parece razoável nem conforme a legislação adotar-se valores outros que não os fixados no Decreto nº 6.707, de 23 de dezembro de 2008, mais especificamente nas tabelas contidas

no seu Anexo III (na redação dada pelo Decreto nº 7.455, de 2011 - em vigor ao tempo dos fatos geradores analisados). Nesse contexto, e diante da necessidade de se efetuar novos cálculos, procedeu-se à elaboração das tabelas de fls. 288/352 (Ajustes Julgamento DRJ - anexo integrante do Acórdão de Impugnação);

- ✓ Analisando-se os documentos apresentados a título ilustrativo pela contribuinte, fls. 256/270, percebe-se que, de fato, alguns dos produtos mencionados foram indicados como tendo saído em caixas com seis unidades. Diante desse fato, e da alegação de que alguns erros teriam sido cometidos quando da apuração do crédito, as planilhas elaboradas pela fiscalização foram todas revisadas e, relativamente aos refrigerantes, foram apurados erros apenas em relação ao Guaraná Antarctica Ice Pet 2L (a fiscalização considerou que as caixas continham 12 unidades quando a própria descrição indicava que as caixas continham 6 unidades). Quanto aos demais refrigerantes, ou a fiscalização seguiu a descrição contida nas notas fiscais, ou seja, 1, 4, 6, 8 ou 12 unidades, conforme indicado ou, nos casos de ausência de indicação de quantidade na descrição, considerou (acertadamente, porque não houve comprovação contrária) que a saída teria ocorrido em caixas com 12 unidades. Nesse contexto, em relação aos refrigerantes, tem-se que apenas o item mencionado será objeto de ajuste em face do presente acórdão;
- ✓ Apesar de a contribuinte referir-se apenas aos refrigerantes, ao revisar as aludidas planilhas constatou-se que alguns equívocos também foram cometidos pela fiscalização quando da quantificação de parte das saídas de chope em barril. Em decorrência, à vista do contido na legislação, entende-se que também esses equívocos merecem ser corrigidos;
- ✓ Em decorrência dos equívocos constatados, no demonstrativo “Ajustes Julgamento DRJ”, anexo integrante do presente voto (fls. 288/352), as quantidades totais a serem consideradas (nos termos do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972) serão as constantes das planilhas de notas fiscais emitidas (limitadas aos itens efetivamente lançados e aos CNPJ envolvidos). Quanto aos itens que, eventualmente, não tenham sido objeto de lançamento, fica a pertinente ressalva, observados os prazos legais;
- ✓ Apesar do CNAE de alguns dos estabelecimentos da pessoa jurídica não indicarem a atividade de industrialização, uma vez que os produtos por elas comercializados são fabricados pelo estabelecimento matriz ou mesmo importados, há que se manter o lançamento tal como efetuado;
- ✓ Objetivando afastar possíveis equívocos, mediante consulta ao sistema eletrônico de controle de notas fiscais eletrônicas do governo federal que se encontra disponível na rede mundial de computadores no endereço eletrônico

<<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/principal.aspx>> condicionado ao fornecimento de chave de acesso (que se encontra disponível em todas as planilhas elaboradas pela fiscalização que constam dos autos, e que contêm a indicação dos produtos bonificados), verificou-se as notas fiscais correspondentes aos produtos mencionados e, em todas, pode-se constatar, com facilidade, que todos os produtos saíram do dito estabelecimento com a utilização dos CFOP 5.910 ou 6.910, ou seja, “remessa em bonificação, doação ou brinde. Ou seja, venda de produção do estabelecimento quando o produto esteja sujeito à ST - Substituição Tributária). Nesses casos, no entanto, somente os itens indicados como sendo bonificados (com os códigos pertinentes já mencionados) é que foram considerados para fins de lançamento;

- ✓ Atentando-se para os valores relevantes mencionados pela contribuinte, vê-se que, de fato houve equívocos no lançamento do PIS e da Cofins em relação à empresa Londrina Bebidas Ltda. Possivelmente por desatenção, os valores contidos na última linha das planilhas elaboradas pela fiscalização e que acompanham os Termos de Constatação (fls. 109/176), não foram considerados na exigência (num evidente benefício à contribuinte). As diferenças apontadas de PIS e de Cofins (em relação à Londrina Bebidas) correspondem a 2906, 4433 e 3148 caixas com seis unidades de Sukita Pet 2L, nos meses de julho, agosto e setembro de 2011, respectivamente. Como se tratam de produtos cujas exigências não foram efetuadas, cabe apenas a pertinente ressalva para eventual lançamento, observados os prazos legais;
- ✓ Quanto à alegação de que estaria havendo exigência indevida de R\$ 1.552.357,68 a título de Cofins em relação ao mês de setembro/2011, analisando-se as planilhas constantes dos autos, especialmente as que acompanham o Termo de Constatação Cofins de fls. 143/176, vê-se que tal afirmação carece de pertinência. A totalização da Cofins contida nas planilhas em relação à empresa Ambev Brasil Bebidas, ou seja R\$ 9.381.065,37, encontra-se correta, de acordo com o que foi objeto de lançamento;
- ✓ Nesse contexto, rejeitam-se as alegações da contribuinte;
- ✓ Esclareça-se, por oportuno, que o demonstrativo de fls. 288/352 (“Ajustes Julgamento DRJ”), que integra o presente voto, contempla todos os ajustes que serão feitos em decorrência do presente julgamento, com a indicação, inclusive, das novas totalizações por período e contribuição;
- ✓ Ao responder às intimações, a contribuinte deixou claro que as bonificações em questão não deveriam integrar as bases de cálculo do PIS e da Cofins e que, por esse motivo, no seu entendimento, não existiriam valores devidos e não recolhidos a mesmo título, razão julgada suficiente (pela contribuinte) para a não apresentação das planilhas e dos demonstrativos solicitados;

- ✓ Analisando-se o fundamento legal que serviu de base para o agravamento da multa e cotejando esse fundamento com a argumentação que a contribuinte apresentou na sua resposta de 28/09/2015 (e em todas as demais que constam dos autos), soa claro que, apesar de as planilhas e os demonstrativos não terem sido apresentados, os esclarecimentos prestados se mostram compatíveis com tal procedimento. Acresça-se, a isso, o fato de que, consoante informação contida nos Termos de Constatação, as planilhas foram preenchidas pela própria fiscalização com base nas informações obtidas no sistema “Receitanetbx - notas fiscais eletrônicas” (fls. 111) e, com base nessas planilhas, os demonstrativos relativos ao PIS e à Cofins, também acabaram sendo elaborados de ofício. À vista do ocorrido, entende-se que, apesar de as intimações não terem sido atendidas “nos seus exatos termos”, os esclarecimentos foram prestados e devem ser considerados suficientes, dentro do contexto apresentado. Em assim sendo, entende-se descabido o agravamento efetuado.

A empresa AMBEV foi intimada do Acórdão de Impugnação, via Aviso de Recebimento, em 20/03/2017 (folhas 384).

A Empresa AMBEV ingressou com Recurso Voluntário em 19/04/2017, de folhas 387 a 413.

Foi alegado que:

- ✓ Sucede que não é dado às autoridades julgadoras administrativas alterar a motivação legal e fática exposta no lançamento de ofício. Sua função, pelo contrário, restringe-se ao exame da procedência ou não das acusações nos estritos termos em que formuladas por ocasião da constituição do crédito tributário. Logo, se os motivos fáticos e jurídicos do lançamento diferem da motivação da decisão que o julga procedente, há alteração do critério jurídico, em violação aos arts. 142, 145 e 146 do CTN, como, aliás, prevê o art. 18, §3º, do Decreto 70.235/1972;
- ✓ O procedimento adotado pela DRJ afronta a legalidade que deve orientar a realização de autuações fiscais e sua revisão administrativa, além da segurança jurídica que deve nortear as relações Fisco-contribuinte (dimensão da relação Estado-cidadão);
- ✓ No caso, a Recorrente viu-se, num primeiro momento, obrigada a demonstrar apenas que as normas relativas ao regime de tributação admitem a exclusão das bonificações do cálculo do PIS e da COFINS, bem como a impossibilidade de aplicar simplesmente as maiores alíquotas do regime especial para os produtos bonificados;
- ✓ 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 usurpasse a competência autoridade lançadora e, ao mesmo tempo, deixasse de exercer a função jurisdicional que lhe é inerente. 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;
- ✓ Por isso, ante os vícios materiais cometidos pela Fiscalização, ao invés de “refazer” o trabalho fiscal, deveria a DRJ ter cancelado integralmente os Autos de Infração por iliquidez e incerteza, na esteira de jurisprudência pacífica desse E. CARF;
- ✓ Portanto, ante ao reconhecimento expresso pela DRJ da iliquidez e incerteza dos autos de infração (vídeo material decorrente da aplicação de alíquotas incorretas sobre os produtos autuados e de inúmeros erros na apuração da base de cálculo dos tributos) e também em razão da indevida inclusão de “novos” motivos justificantes do lançamento de ofício, deve ser integralmente cancelada a exigência, já que esta não pode ser refeita pelos julgadores administrativos;
- ✓ Caso assim não se entenda, o que se admite para argumentar, de duas alternativas possíveis, uma deverá ser adotada: (1) deve ser reaberto o prazo para impugnação dos cálculos e novos argumentos apresentados pela DRJ, já que isso equivale a um novo lançamento fiscal; OU (2) deve o feito ser baixado em diligência, a fim de que se apurem os valores e quantidades corretos das mercadorias bonificadas no período;
- ✓ A par do que já se expôs no tópico anterior, cumpre salientar a manifesta improcedência da assertiva utilizada pela DRJ para manter os AIIMs, no sentido de que: “não houve a adoção de tabelas revogadas ou de alíquotas ilegais ou mesmo o incorreto enquadramento das mercadorias “dentro” dos grupos constantes das tabelas aplicadas. O que houve, na verdade, foi a simples adoção dos maiores valores indicados, pela contribuinte, nos Dacon transmitidos e, por consequência, a não adoção das tabelas previstas na legislação, além do não enquadramento das mercadorias conforme as aludidas tabelas” (fl. 367);
- ✓ A alegação é descabida, pois a própria DRJ reconheceu que a Fiscalização enquadrou incorretamente as mercadorias autuadas “dentro” dos grupos das tabelas constantes do Decreto n. 6.904/2009 (que vigorou até 03/04/2011), que já havia sido revogado pelo Decreto n. 7.455/2011 (cf. quadro comparativo anexo à impugnação);
- ✓ Como a própria decisão recorrida atesta que houve a adoção de tabelas revogadas e a utilização de alíquotas inaplicáveis aos produtos autuados, fica clara a iliquidez e incerteza do crédito tributário e a

tentativa - ilegal - de revisar os critérios jurídicos adotados pela autoridade lançadora para dimensionar o crédito tributário;

- ✓ Mesmo porque, a pretensa correção levada a efeito pela DRJ (1) implicou agravamento da exigência com relação a alguns produtos, por se utilizar de alíquotas maiores do que as constantes do lançamento (cf. quadro exemplificativo 1) e (2) não extirpou do lançamento todos os erros cometidos, havendo a manutenção de enquadramento equivocado de algumas mercadorias (cf. quadro exemplificativo 2);
- ✓ Além dos diversos erros cometidos no enquadramento das mercadorias pela Fiscalização e, também, pela DRJ, no refazimento do trabalho fiscal, persistiram diversos equívocos na quantificação dos produtos saídos em bonificação;
- ✓ A DRJ procedeu a ajustes na litragem do “Guaraná Antarctica Ice Pet 2l” e nos chopes, ignorando os demais erros existentes no trabalho fiscal efetuado sob a alegação de que haveria “ausência de indicação de quantidade na descrição” dos produtos, o que teria levado a Fiscalização a agir “acertadamente”;
- ✓ Contudo, a despeito do quanto aduzido no v. decisum, há diversos erros evidentes na autuação que foram mantidos pela DRJ. É o caso, por exemplo, da “Sukita Mix Bag in Box 18L”, em que a unidade de medida é litro, mas a Fiscalização, no que foi corroborada pela DRJ, considerou sua unidade. É o que se vê na nota fiscal do produto (doc. j.);
- ✓ A imprestabilidade do trabalho fiscal se percebe ainda mais evidente quando se vê que a própria DRJ não logrou êxito em refazê-lo - o que, à toda evidência, lhe era vedado. Portanto, não há dúvidas quanto à iliquidez do lançamento e a imprestabilidade do trabalho fiscal levado a efeito tanto pela Fiscalização quanto pela DRJ, sendo de rigor o cancelamento da autuação;
- ✓ Se não fosse suficiente ainda a demonstração de iliquidez e incerteza do lançamento fiscal, a impor o cancelamento do auto de infração, seria forçosa a exclusão, em qualquer caso, das operações efetuadas por centros de distribuição, sujeitas à alíquota zero de PIS/COFINS;
- ✓ Com efeito, a DRJ manteve as receitas auferidas pelos estabelecimentos atacadistas, alegando que “a opção pelo regime especial... alcança todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante”, de modo que “apesar do CNAE de alguns estabelecimentos da pessoa jurídica não indicarem a atividade de industrialização, uma vez que os produtos por elas comercializados são fabricados pelo estabelecimento matriz ou mesmo importados, há que se manter o lançamento fiscal”;

-
- ✓ A afirmação da DRJ não se sustenta, na exata medida em que a admitir implica que uma mesma mercadoria possa ser tributada duas vezes pelo PIS e pela COFINS monofásicos, o que viola frontalmente a legislação de regência;
 - ✓ Consequentemente, parte substancial da exigência corresponde a saídas sujeitas à alíquota zero de PIS/COFINS, o que reforça a iliquidez e incerteza da autuação (já apontada no item anterior), tendo em vista a impossibilidade de refazimento de todo o trabalho fiscal, devendo ser cancelada a autuação;
 - ✓ Mesmo que se considere não configurada a alteração nos fundamentos dos lançamentos pela DRJ, o que assume para argumentar, ainda assim é mandatória a conclusão pela improcedência do crédito tributário, face aos inúmeros vícios materiais das autuações, descritos em impugnação e parcialmente acatados no julgamento de 1º grau, bem como daqueles que ainda persistem, conforme descritos nos subitens antecedentes do presente tópico. Tais elementos demonstram a iliquidez e incerteza dos valores exigidos em frontal oposição ao que estabelece a legislação;
 - ✓ Mesmo tendo acesso às notas fiscais nas quais constam as informações relativas às mercadorias cedidas em bonificação, a autoridade lançadora pretendeu transferir à Recorrente o ônus (que é da Administração) de apurar o crédito tributário e, como esta não fez o “Demonstrativo de Cálculo” solicitado, aquela optou, comodamente, por aplicar a todos os produtos cedidos em bonificação aquilo que lhe pareceu serem as “maiores alíquotas” que encontrou nas demonstrações fiscais do período, sem proceder ao enquadramento específico de cada tipo de produto nas tabelas divulgadas pela Receita Federal do Brasil, com os valores de PIS/COFINS;
 - ✓ Em outras palavras, a Fiscalização fez um arbitramento baseado na presunção de que todos os produtos seriam do tipo sujeito às maiores alíquotas de PIS/COFINS, criando verdadeira “pauta fiscal”, sem o atendimento dos requisitos do art. 148 do Código Tributário Nacional, contrariando a orientação firmada pelos Tribunais Superiores;
 - ✓ No caso de bebidas frias, o art. 58-J da Lei n. 10.833/2003 facultava aos fabricantes a opção por regime especial de apuração e pagamento do PIS e da COFINS (denominado “REFRI”), consistente na aplicação de alíquotas específicas fixadas pelo Executivo (valor-base), levando em conta o tipo de produto e marca comercial, a partir de preço- médio (preço de referência);
 - ✓ Como o regime especial se aplica para efeito de “apuração” e “pagamento” dos tributos, é forçoso concluir que as normas que o disciplinam dizem respeito apenas ao aspecto quantitativo da obrigação tributária. Não interferem com o elemento material da

obrigação, que supõe a obtenção de receita, como prevê a norma de incidência tributária;

- ✓ Portanto, o arcabouço normativo aplicável para efeito de apuração dos valores de PIS/COFINS devidos pelos optantes do REFRI (regime especial ad rem), como era o caso da Recorrente, restringia o recolhimento das contribuições aos volumes de bebidas alienadas onerosamente a terceiros, cabendo ao contribuinte realizar os ajustes necessários para viabilizar a correta tributação de suas mercadorias;
- ✓ Nessa conformidade, a Recorrente excluiu da apuração das contribuições as bebidas transferidas gratuitamente a terceiros, a título de bonificação. Assim procedeu porque não há, nesse caso, comercialização que gere receita tributável, mas sim uma espécie de “doação, no interesse comercial do vendedor”, conforme definido, há muito, pelo Supremo Tribunal Federal (2a Turma - RE 89.692/RJ - Rel. Min. Cordeiro Guerra - DJ: 04/05/1979);
- ✓ Em primeiro lugar, basta a leitura da impugnação para ver que a Recorrente não defende seja conferido o mesmo tratamento fiscal aos descontos incondicionais e às bonificações. A alegação da DRJ de que, na fase de Fiscalização, teria sido sustentada a equiparação das figuras é manifestamente contrária à literalidade do texto transscrito no acórdão (fl. 358), no qual a autuada esclarece que ela “concede bonificações a seus clientes em detrimento dos descontos incondicionais”. Na medida em que a empresa disse que concede bonificação, e não desconto incondicional, é evidente que ela não entende que as figuras são a mesma coisa. E mesmo que tivesse dito isso - o que não fez - evidentemente, compete ao Fisco enquadrar juridicamente os fatos, como de praxe. E cabe ao contribuinte defender-se de eventual acusação, em impugnação;
- ✓ Deveria a DRJ, portanto, ter analisado os fundamentos da impugnação, o que, todavia, não fez. Se tivesse cumprido seu dever, ela não teria afirmado que “no entender da impugnante, as bonificações concedidas devem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS da mesma forma, e com base no mesmo dispositivo legal, que os descontos incondicionais concedidos”. Afinal, não foi isso o que a Recorrente sustentou na impugnação;
- ✓ Na realidade, as razões declinadas pela Recorrente para o cancelamento dos Autos de Infração fundam-se justamente na ilegalidade da equiparação pretendida pelo Fisco entre descontos e bonificações e na ausência do fato gerador do PIS e da COFINS na saída gratuita de mercadorias bonificadas;
- ✓ Isso porque o desconto é o abatimento do preço da mercadoria, enquanto a bonificação, como visto, é uma espécie de doação vinculada ao contrato de compra e venda. A distinção é relevante, pois há situações em que é possível conceder desconto, mas inviável conceder bonificação;

-
- ✓ Assim, se está correta a afirmação da Fiscalização de que o desconto incondicional no preço da mercadoria não tem qualquer relevância para o regime especial de apuração do PIS/COFINS (ad rem), já que o valor da operação só é levado em conta para medir a receita tributável no regime geral tributação (ad valorem), está equivocada a aplicação pura e simples de tal entendimento às bonificações, pois as mercadorias cedidas graciosamente não geram receita alguma (acrédito patrimonial) para o vendedor (mas apenas para o adquirente) e, dessa maneira, estão fora campo de incidência das contribuições, quer no regime geral, quer no especial;
 - ✓ Na realidade, as bonificações configuram CUSTOS de prática comercial (comum no segmento de bebidas) com a finalidade de impulsionar o volume de vendas. É que, por meio da sua concessão, pressiona-se o revendedor a comercializar mais produtos, já que a maior quantidade disponível permite a redução da margem unitária. Com isso, aumenta-se o consumo dos produtos fabricados pelas indústrias de bebidas, ampliando o seu mercado e gerando receitas novas, estas sim tributáveis;
 - ✓ Assim, a única forma de compatibilizar o regime ad rem com o critério material do PIS/COFINS, é considerar viável a adoção de alíquotas específicas em moeda e de base de cálculo em quantidades de bebida na medida em que, unidas, tais grandezas captem a realidade econômica gravada e mensuram adequadamente, qual seja, a RECEITA do respectivo vendedor. Não é porque que se usa critério quantitativo alternativo que a hipótese de incidência deixa de supor efetivo (e não ficto) acréscimo patrimonial. Só há PIS e COFINS em relação aos produtos cujas saídas tiverem como contrapartida receita. O regime especial não torna tributáveis mercadorias saídas a título gratuito, das quais não decorre fluxo patrimonial para o alienante;
 - ✓ Vale dizer, o REFRI não pode ser aplicado de forma a incluir no campo de incidência do PIS/COFINS mercadorias que não sejam vendidas e, por isso, não geram receita para o vendedor. Também no regime ad rem, a saída da bebida é necessária, mas não suficiente, para a caracterização do fato gerador das contribuições. É preciso que a saída seja onerosa. Do contrário, não haverá tributação (atipicidade), por insatisfeito o critério material do PIS e da COFINS (repita-se: auferir receitas);
 - ✓ Acrescente-se que o sistema CFOP possui códigos distintos para as mercadorias comercializadas e bonificadas (códigos ns. 5910 e 6910), o que realça os diferentes tratamentos aplicáveis a umas e outras;
 - ✓ Sucedeu, todavia, que a Fiscalização jamais questionou a lisura dos procedimentos adotados ou o preenchimento dos requisitos para a caracterização da bonificação;
 - ✓ Além disso, a DRJ baseia suas conclusões em normas aplicáveis em matéria de IRPJ (IN SRF 51/78 e Parecer SCT/SIPR 1.386/82), as

quais não podem ser estendidas ao presente caso, por analogia, para exigir tributos (PIS/COFINS) indevidos, tendo em vista a vedação contida no art. 108, §1º, do CTN. Mesmo porque, o tratamento nelas previsto seria aplicável às bonificações que “revestissem a forma de desconto incondicional”, o que não está em discussão neste caso, já que não se trata de reduzir a base de cálculo de PIS/COFINS no regime ad valorem de tributação, mas sim de reconhecer a inocorrência do seu fato gerador no regime especial ad rem;

- ✓ Daí a necessidade de reforma do acórdão recorrido, a fim de que seja integralmente cancelada a exigência de PIS/COFINS sobre mercadorias bonificadas ora discutida.

- Conclusão e pedido.

Por todo o exposto e ratificando o que consta da impugnação, como se aqui estivesse transscrito (e se deixa de fazer para fins de economia processual), pede e espera a Recorrente seja conhecido e provido o presente apelo, sem prejuízo de ser negado provimento ao Recurso de Ofício, a fim de que sejam integralmente cancelados os autos de infração lavrados, por sua manifesta ilegalidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância em 20 de março de 2017, via Aviso de Recebimento, às folhas 384 do processo digital.

O recurso voluntário foi apresentado em 19 de abril de 2017, sendo, portanto, tempestivo.

Da controvérsia.

O Recurso Voluntário apresenta as seguintes questões:

- ✓ Da impossibilidade de alteração dos lançamentos pela Delegacia Regional de Julgamento. Ilquidez e incerteza;
- ✓ Da adoção de tabelas revogadas e incorreto enquadramento das mercadorias autuadas nos grupos nelas previstos – reconhecimento pela DRJ;

- ✓ Do erro na quantificação das mercadorias saídas em bonificação;
- ✓ Da exclusão de produtos comercializados por centros de distribuição;
- ✓ Da exclusão de produtos aos quais não se deu saída em bonificação;
- ✓ Do dever de reconhecimento da iliquidizez e incerteza das autuações independentemente da conclusão pela configuração de alteração dos fundamentos dos lançamentos;
- ✓ Da ilegitimidade das exigências de PIS e COFINS sobre produtos saídos em bonificação.

Do Recurso de Ofício:

- ✓ O fundamento legal que serviu de base para o agravamento da multa não se mostra compatível com os esclarecimentos prestados. Em assim sendo, entende-se descabido o agravamento efetuado.

Passa-se à análise.

- Da impossibilidade de alteração dos lançamentos pela Delegacia Regional de Julgamento. Iliquidizez e incerteza.

Aproveita-se o quadro ilustrativo, muito bem feito por sinal, apresentado de folhas 06 a 08 do Recurso Voluntário, onde são levantadas cinco questões jurídicas:

- Exclusão das bonificações do cálculo do PIS/COFINS;
- Vício material (Erro na identificação das alíquotas);
- Vício material (Erro na identificação das mercadorias - centros de distribuição); e
- Vício material (Erro na quantificação dos chopes).

O crédito tributário é um Direito indisponível tendo em vista que ele pertence a toda a sociedade, assim sendo somente os titulares do Poder Político (que representam a sociedade, pois foram eleitos para isso) tem legitimidade para dispensá-lo.

Funcionários do Estado, como o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, não dispõem da necessária legitimidade para dispensar qualquer crédito tributário, pelo contrário, estão expressamente obrigados a exigir-lo, conforme se depreende dos arts. 141 e parágrafo único do art. 142 do CTN, *in verbis*:

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, **fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei**, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o

procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

(grifos acrescidos)

Uma questão a se analisar é se mesmo diante da indisponibilidade desse crédito tributário a lei engessa a administração, ou seja, exige que fiscalização seja infalível na exigência de um crédito existente no momento do lançamento.

Alguns doutrinadores entendem que sim, devido aos termos do art. 146 do Código Tributário Nacional que dispõe, *in verbis*:

Art. 146. A **modificação introduzida**, de ofício ou em **conseqüência de decisão administrativa ou judicial**, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Alguns entendem que a autoridade julgadora estaria restringida à correção de erros materiais e outros de somenos importância, não podendo servir jamais para o aperfeiçoamento do lançamento (nesse aperfeiçoamento se incluindo a quantidade de provas apresentadas).

Pedindo a devida vênia, entendo que se os textos dos art. 146 do CTN quisesse tornar engessados e imutáveis os critérios jurídicos adotados nos lançamentos e as provas apresentadas pela fiscalização eles diriam mais ou menos o seguinte:

art. 146. Não cabe modificação de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento.

De se lembrar, ainda, que a exegese deve ser procedida de forma a não conduzir ao absurdo. Pelo uso da boa lógica, se depreende que é admissível a modificação do critério jurídico no curso do julgamento administrativo porque o termo constante no art. 146 do CTN “**modificação introduzida em conseqüência de decisão administrativa ou judicial**” leva a concluir irrefragavelmente pela existência da preclusão administrativa.

Do Dicionário Aurélio temos o **significado de decisão**:

*[Do lat. *decisione*.]*

S. f.

1. Ato ou efeito de decidir(-se); resolução, determinação, deliberação.

2. Sentença, julgamento.

3. Desembaraço, disposição; coragem.

4. Capacidade de decidir; de tomar decisões: 2

(grifos acrescidos)

Antes da preclusão administrativa, ou do trânsito em julgado, não há de fato modificação por decisão administrativa ou judicial, pois na relação jurídica qualquer modificação para ser efetiva requer a definitividade da decisão administrativa ou judicial. Também, é absurdo interpretar que justamente a decisão proferida sobre um caso concreto não produza efeitos sobre ele. Lembrar que para concluir um julgamento não é necessário modificar o critério jurídico adotado pela autoridade fiscal basta dizer que ele é improcedente.

Provavelmente os que defendem a tese do engessamento do critério jurídico adotado pela autoridade fiscal no ato do lançamento, bem como as provas juntadas na formação inicial do processo, tenham em mente os arts. 141 e 329 do Novo CPC que dispõem, *in verbis*:

Art. 141. O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte.

Art. 329.

II - até o saneamento do processo, editar ou alterar o pedido e a causa de pedir, com consentimento do réu, assegurado o contraditório mediante a possibilidade de manifestação deste no prazo mínimo de 15 [quinze] dias, facultado o requerimento de prova suplementar.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto neste artigo à reconvenção e a respectiva causa de pedir.

De se lembrar, entretanto, que quando está em jogo **Direito indisponível** (interesse público) a mesma lei cria um certo desequilíbrio a favor do Estado.

Ainda, conforme comentários do art. 2º do CPC, constante no Código de Processo Civil de Theotonio Negrão 30ª edição, pág. 93:

*“O processo civil rege-se pelo princípio dispositivo (‘judex secundum allegata partium judicare debet’), somente sendo admissível excepcionar sua aplicação quando razões de ordem pública e igualitária o exijam, como, por exemplo, quando se esteja diante de causa que tenha por objeto **Direito indisponível** (ações de estado) ou quando o julgador, em face das provas produzidas, se encontre em estado de perplexidade ou, ainda, quando haja significativa desproporção econômica ou sócio-cultural entre as partes. Não assim quando, como na espécie, gravitando a demanda em torno de interesses exclusivamente patrimoniais e gozando as partes de situação financeira privilegiada, ressalte nítido o propósito de uma delas de ver suprida deficiência probatória em que incorreu” (RSTJ 78/268).*

(grifos acrescidos)

Na relação processual entre o Estado, enquanto defensor do Direito da Sociedade e Cidadão, enquanto defensor de si próprio, ou seja, dos Direitos e Garantias Individuais as normas concretas oscilam, ora pendendo para um lado ora para outro, pois somente assim se estabelece o verdadeiro equilíbrio. Se as normas fossem sempre uniformes para todos os direitos materiais e movimentos processuais, ora favoreceria, ora prejudicaria

desequilibradamente as partes. No estudo das diversas normas observa-se que em muitos casos a lei estabelece ao Estado prerrogativas que o Cidadão não tem e em outros dá ao Cidadão direitos que veda ao Estado.

Nesse sentido, o Acórdão de Impugnação buscou a adequada subsunção do fato à norma, observando as devidas correções, sem se distanciar da regra matriz, Regulamento do REFRI - **Decreto nº 6.707, de 23 de dezembro de 2008.**

O próprio Acórdão de Impugnação aborda a questão com muita propriedade, em sua folha 15:

Analisando-se o critério utilizado pela fiscalização, soa claro que não se trata de caso de nulidade do lançamento mas de simples correção para que esse lançamento passe a se conformar com a legislação.

Irretocável a observação feita que comunga com a ótica aqui abordada.

O critério jurídico que permeou a ação fiscal continua o mesmo: constatação pela fiscalização 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 07/2011 a 09/2011.

E a autoridade julgadora possui ampla liberdade de firmar sua convicção racional a partir do confronto dos argumentos apresentados na ação fiscal e na impugnação, podendo / devendo amoldá-los face à legislação aplicável.

Neste diapasão, pinça-se fragmento das folhas 12 do Recurso Voluntário:

Caso assim não se entenda, o que se admite para argumentar, de duas alternativas possíveis, uma deverá ser adotada:

(1) deve ser reaberto o prazo para impugnação dos cálculos e novos argumentos apresentados pela DRJ, já que isso equivale a um novo lançamento fiscal; OU

(2) deve o feito ser baixado em diligência, a fim de que se apurem os valores e quantidades corretos das mercadorias bonificadas no período.

O item (1) é inócuo pois o próprio Recurso Voluntário tem o mesmo propósito;

Quanto ao item (2) a questão versa sobre se a aplicação da legislação por parte da autoridade julgadora de 1a instância ocorreu de modo adequado, é uma análise que postergo.

- Da adoção de tabelas revogadas e incorreto enquadramento das mercadorias autuadas nos grupos nelas previstos – reconhecimento pela DRJ

É alegado às folhas 13 do Recurso Voluntário:

*A alegação é descabida, pois a própria DRJ reconheceu que a Fiscalização enquadrou incorretamente as mercadorias autuadas “dentro” dos grupos das tabelas **constantes do Decreto n. 6.904/2009 (que vigorou até 03/04/2011)**, que já havia sido revogado pelo Decreto n. 7.455/2011 (cf. quadro comparativo anexo à impugnação). Veja-se:*

“uma vez que, como no presente caso, foram identificados os produtos, inclusive as marcas e as quantidades envolvidas, fls. 113/142 e 157/176, não parece razoável nem conforme a legislação adotar-se valores outros que não os fixados no Decreto nº 6.707, de 23 de dezembro de 2008, mais especificamente nas tabelas contidas no seu Anexo III (na redação dada pelo Decreto nº 7.455, de 2011 - em vigor ao tempo dos fatos geradores analisados). Nesse contexto, e diante da necessidade de se efetuar NOVOS CÁLCULOS, procedeu-se à elaboração das tabelas de fls. 288/352 (Ajustes Julgamento DRJ - anexo integrante do presente voto)”.

(Grifo e negrito próprios do original)

O anexo III do Decreto nº 6.707, de 23 de dezembro de 2008 dispõe sobre valores da contribuição para o PIS/PASEP, DA COFINS e do IPI no regime especial.

O que a autoridade julgadora de 1a instância fez foi identificar o fato e a legislação aplicável vigente à época, ainda que diversa daquela apontada pela fiscalização.

Há um brocado em latim próprio para essa situação:

Da mihi factum, dabo tibi jus.

Dê-me o fato que te trarei o direito.

A pretensão do Recorrente procura colocar a autoridade julgadora em uma camisa de força.

Frente ao fato, a autoridade julgadora de 1a instância buscou no ordenamento jurídico a norma mais adequada. E para tanto descartou aquele apontada no corpo do Auto de Infração.

Pelos mesmos motivos já invocados no tópico anterior, não houve alterações do critério jurídico.

- Erro na quantificação das mercadorias saídas em bonificação.

É alegado às folhas 14 do Recurso Voluntário:

*Além dos diversos erros cometidos no enquadramento das mercadorias pela Fiscalização e, também, pela DRJ, no refazimento do trabalho fiscal, persistiram **diversos** equívocos na **quantificação** dos produtos saídos em bonificação.*

A DRJ procedeu a ajustes na litragem do “Guaraná Antarctica Ice Pet 2l” e nos chopes, ignorando os demais erros existentes no trabalho fiscal efetuado sob a alegação de que haveria “ausência de indicação de quantidade na descrição” dos produtos, o que teria levado a Fiscalização a agir “acertadamente”.

*Contudo, a despeito do quanto aduzido no v. decisum, há diversos erros **evidentes** na autuação que foram mantidos pela DRJ. É o caso, por exemplo, da “Sukita Mix Bag in Box 18L”, em que a unidade de medida é **litro**, mas a Fiscalização, no que foi corroborada pela DRJ, considerou sua **unidade**. É o que se vê na nota fiscal do produto (doc. j.):*

COD. PRODUTO	DESCRÍÇÃO DOS PRODUTOS/SERVIÇOS	NCM/SH EX	CST	CFOP	UN.	QTD.
10074310	SUKITA MIX BAG IN BOX 18L	22021000	010	6910	L	18

*Assim, só para esse exemplo, a Fiscalização considerou ter havido saídas em montante **18 vezes maior** do que o que efetivamente ocorreu. Por isso, só para Julho/2011, considerou-se que a “Cia. De Bebidas das Américas - Ambev” **deu saída a 4.212 litros em vez de 234 litros (!)***

Não só isso. Questão apresentada no tópico anterior, propositadamente de análise postergada, assim argumenta às folhas 13 do Recurso Voluntário:

Como a própria decisão recorrida atesta que houve a adoção de tabelas revogadas e a utilização de alíquotas inaplicáveis aos produtos autuados, fica clara a iliquidez e incerteza do crédito tributário e a tentativa - ilegal - de revisar os critérios jurídicos adotados pela autoridade lançadora para dimensionar o crédito tributário.

Mesmo porque, a pretensa correção levada a efeito pela DRJ (1) implicou agravamento da exigência com relação a alguns produtos, por se utilizar de alíquotas maiores do que as constantes do lançamento (cf. quadro exemplificativo 1) e (2) não extirpou do lançamento todos os erros cometidos, havendo a manutenção de enquadramento equivocado de algumas mercadorias (cf. quadro exemplificativo 2):

Quadro 1

Discriminação	Aliq. PIS Lançamento	Aliq. PIS "Ajuste DRJ"	Aliq. COFINS Lançamento	Aliq. COFINS "Ajuste DRJ"
SUKITA UVA LATA 350ML SH C 12 NPAL	0,0270	0,0305	0,1286	0,1453
H2OH LIMAO C GAS PET 500ML CAIXA C/ 12	0,0324	0,0407	0,1542	0,1938
GUARANA ANTARCTICA ICE LATE 350 ML SHRINK C12	0,0270	0,3220	0,1286	0,1534

Quadro 2

Discriminação	Aliq. PIS "Ajuste DRJ"	Aliq. COFINS "Ajuste DRJ"	Alíq. PIS Correta	Alíq. COFINS Correta	Motivo
BRAHMA CHOPP300ML	0,0417	0,1985	0,0403	0,1921	DRJ considerou Grupo 14 da Tabela XI (vidro descartável). O correto é o Grupo 12 da Tabela IX (vidro retornável).
SKOL ONE WAY 1L CXPAPC 12	0,0403	0,1921	0,0389	0,1853	DRJ considerou Grupo 12 da Tabela IX (vidro retornável). O correto é o Grupo 12 da Tabela XI (vidro descartável).

É uma questão a ser considerada, o eventual equívoco cometido pela Delegacia Regional de Julgamento, que não pode ser ignorada!

Por isso VOTO no sentido de acolher a pretensão da Recorrente dos autos serem baixados em diligência, a fim de que se apurem os valores e quantidades corretos das mercadorias bonificadas no período.

- Exclusão de produtos aos quais não se deu saída em bonificação.

É alegado às folhas 16 do Recurso Voluntário:

A DRJ houve, ainda, por manter a autuação no que respeita aos produtos que nunca saíram em bonificação, sob a alegação de que “verificou-se as notas fiscais correspondentes aos produtos mencionados e, em todas, pode-se constatar, com facilidade, que todos os produtos saíram do dito estabelecimento com a utilização dos CFOP 5.910 ou 6.910, ou seja, “remessa em bonificação, doação ou brinde” (fl. 370).

Ocorre, contudo, que a DRJ, assim como a Fiscalização, não identificou as notas fiscais objeto da auditoria, sendo certo que a Recorrente não tem meios de comprovar a correição de sua conclusão. É provável que os produtos contestados pela Recorrente (listados no doc. 7 da impugnação) tenham sido objeto de notas fiscais canceladas, sendo, por isso, mandatária sua exclusão da autuação.

Pertinente a reclamação da Recorrente.

Por isso VOTO no sentido de baixar os autos em diligência para que a autoridade preparadora identifique as notas fiscais que saíram em bonificação, doação ou brinde para que a empresa AMBEV possa se pronunciar quais delas foram canceladas.

Com estas considerações, VOTO no sentido de baixar os autos em diligência a fim de que:

1. A autoridade preparadora apure os valores e quantidades das mercadorias bonificadas no período; e
2. A autoridade preparadora identifique as notas fiscais que saíram em bonificação, doação ou brinde para que a empresa AMBEV possa se pronunciar quais delas foram canceladas.

Findada a instrução, **INTIME-SE a parte interessada** para ser concedido prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, em atenção ao art. 28 da Lei No. 9.784/99 c/c art. 35, Parágrafo único do Decreto 7.574/2011, **em face do princípio do contraditório.**

Jorge Lima Abud