



**Processo nº** 10314.721066/2016-22  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **3302-007.267 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 18 de junho de 2019  
**Recorrentes** AMBEV S.A.  
FAZENDA NACIONAL

### **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 consequente 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para cancelar o auto de infração. Vencidos os conselheiros Corintho Oliveira Machado, Jorge Lima Abud (relator) e Denise Madalena Green. Designado o conselheiro Walker Araújo para redigir o voto vencedor. O recurso de ofício ficou prejudicado em virtude do provimento do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud – Relator

(assinado digitalmente)

Walker Araujo – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Luis Felipe de Barros Reche (Suplente Convocado), Jose Renato

Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho.

## 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 advalorem), 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 Fritas ("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 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 n.º 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 n.º 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. Ilquidez 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 compreensiva 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 n.º **06-57.808**, a 3<sup>a</sup> Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Curitiba/PR, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade, acolher em parte as razões de impugnação e julgar 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, afastando o agravamento da multa de ofício.

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 n.ºs 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 n.º 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, conquanto 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 n.ºs 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 n.º 6.707, de 23 de dezembro de 2008, mais especificamente nas tabelas contidas no seu Anexo III (na redação dada pelo Decreto n.º 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 n.º 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 listagem 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 iliquidizez 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 (acríscimo 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;
- ✓ Sucede, 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.

Em 23 de outubro de 2018, através da **Resolução n.º 3302-000.898**, a 2a Turma Ordinária, da 3a Câmara, da 3a Seção de Julgamento do CARF baixou os autos em diligência para 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.

Em cumprimento a Resolução n.º 3302-000.898, proferida pela 3a Câmara/ 2a Turma Ordinária, da Terceira Seção foram juntados ao presente processo os arquivos não-pagináveis, contendo planilhas com a relação de notas fiscais que saíram do estabelecimento do contribuinte através do CFOP 5910 e 6910, relativas aos meses de julho/2011, agosto/2011 e setembro/2011.

Regularmente intimada da resposta da autoridade preparadora, a empresa se manifestou a partir das e-folhas 2.912.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

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 iliquidez 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.

**- Recurso de Ofício.**

- Multa de ofício. Previsão legal e percentual (150%).

**MULTA PROPORCIONAL R\$ 24.773.201,17**

O dispositivo aplicado, conforme indicado no auto de infração, foi o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que, expressa e objetivamente, prevê:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351 - DE 22 DE JANEIRO DE 2007 - DOU DE 22/1/2007 - Edição extra) Alterada pela LEI Nº 11.488 - DE 15 DE JUNHO DE 2007 - DOU DE 15/5/2007 - Edição extra

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;

(...)

§ 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)

(Grifou-se.)

- Lei nº 4.502/1964:

Art . 71. Sonegação é tôda 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 tôda 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.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Pinçam-se os itens 05 à 09 do Termo de Verificação Fiscal, e-folhas 144 e 145:

Intimamos o contribuinte através da Intimação datada de 15/09/2015 a apresentar esclarecimentos, por escrito, quanto ao critério utilizado na apuração do PIS e da COFINS no ano-calendário de 2011. No caso de ser optante da tributação ad rem, ou seja, pela quantidade produzida de bebidas, de acordo com o Regime Especial de Tributação das Bebidas Frias, também conhecido como “REFRI”, amparado pelo Decreto 6.707/2008, apresentar planilha identificando as bonificações na venda de bebidas, cujas quantidades não foram objeto do cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que segundo o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil a exclusão dos descontos incondicionais é prevista para a base de cálculo do Regime Geral (art. 1º da Lei 10.833/2003). Os parágrafos 2º e 3º deixam claro que a exclusão dos descontos incondicionais é permitida exclusivamente para a base de cálculo do artigo 1º, que é o valor do faturamento. Este artigo, ou outro semelhante em alguma legislação pertinente, 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. A mencionada planilha deve conter a data da emissão da nota fiscal de bonificação; o CFOP; o número da nota fiscal; a descrição da mercadoria contida na nota fiscal; NCM; quantidade (litros). Com base nos dados informados na planilha acima mencionada, elaborar demonstrativo de cálculo informando, mês a mês o valor do PIS e da COFINS devido e não recolhido relativo as bonificações do ano- calendário de 2011, de acordo com o Decreto 6.707/2008;

Em resposta à intimação supra, o contribuinte esclarece que no ano- calendário de 2011 apurou as Contribuições do PIS e da COFINS de acordo com o Regime de Tributação de Bebidas Frias “REFRI”, amparado pelo Decreto nº 6.707/2008. O contribuinte não apresentou o demonstrativo de cálculo solicitado por esta fiscalização, logo, através da Reintimação datada de 10/11/2015, o contribuinte foi reintimado a apresentar o demonstrativo de cálculo informando, mês a mês o valor do PIS e da COFINS devido e não recolhido relativo as bonificações do ano-calendário de 2011, de acordo com o Decreto 6.707/2008;

O contribuinte não apresentou o Demonstrativo de cálculo solicitado na Reintimação acima mencionada;

Diante do exposto, elaboramos o competente Auto de Infração - COFINS - REFRI, referente aos meses de julho/2011; agosto/2011 e setembro/2011; conforme planilha “Demonstrativo da COFINS devida sobre bonificações através do Regime de Apuração - REFRI” anexa ao presente Termo;

(Grifo e negrito próprios do original)

Em relação a multa de ofício de 75%, esta foi aumentada em 50%, passando a ser de 112,50%, calculada sobre o crédito tributário decorrente do não recolhimento da COFINS e do PIS sobre as notas fiscais de bonificação, de acordo com o Art. 44, parágrafo 2º, inciso I da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 e alterações posteriores; (destaquei).

Inicialmente, a ação fiscal alicerçou os fatos relatados na conduta tipificada no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, sonegação.

Em resposta à intimação supra, o contribuinte esclarece que no ano- calendário de 2011 apurou as Contribuições do PIS e da COFINS de acordo com o Regime de Tributação de Bebidas Frias “REFRI”, amparado pelo Decreto nº 6.707/2008. O contribuinte não apresentou o demonstrativo de cálculo solicitado por esta fiscalização, logo, através da Reintimação datada de 10/11/2015, o contribuinte foi reintimado a apresentar o demonstrativo de cálculo informando, mês a mês o valor do PIS e da COFINS devido e não recolhido relativo as bonificações do ano-calendário de 2011, de acordo com o Decreto 6.707/2008;

O contribuinte não apresentou o Demonstrativo de cálculo solicitado na Reintimação acima mencionada;

Por outro lado, o Acórdão de Impugnação assim se manifestou para afastar a multa de ofício qualificada, às folhas 23 e 24 daquele documento:

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.

Discorda-se do entendimento esposado no Acórdão de Impugnação. Na medida em que a empresa não atendeu a intimações, houve omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, o que autoriza a tipificação da multa de ofício qualificada.

Pinça-se o seguinte fragmento, às folhas 18 do Recurso Voluntário:

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.

(Grifo nosso)

É o próprio Recorrente admitindo que não apresentou o “Demonstrativo de Cálculo” e essa omissão voluntária fez a fiscalização incorrer em erro, a ponto de prejudicar a própria lavratura do Auto de Infração.

Como será analisado alhures, antes da preclusão administrativa, ou do trânsito em julgado, não há de fato modificação do lançamento, e quando do procedimento do lançamento ambas as partes devem agir de boa-fé, sobretudo no fornecimento de informação.

Em não agindo assim, não fornecendo informações, a empresa induziu a erro. Fato que não pode ser ignorado e tampouco permitir que a empresa se locuplete dessa situação com a nulidade do Auto de Infração.

Portanto, dou provimento ao Recurso de Ofício.

Passa-se à análise.

A autuação 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).

É alegado às folhas 20/21 do Recurso Voluntário:

No regular exercício da competência constitucional, a legislação do PIS/COFINS não cumulativos vigente na época dos fatos elegia como fato gerador desses tributos o “faturamento mensal” e, como base de cálculo, o “total das receitas auferidas no pela pessoa jurídica” (art. 1º, caput c/c §§ 1º e 2º das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03), admitindo a exclusão de entradas que não representam verdadeiros acréscimos ao patrimônio. É o caso, por exemplo, das vendas canceladas, descontos incondicionais e, por coerência, das mercadorias concedidas em bonificação (art. 1º, § 3º V, das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03), como expressamente reconhecem os AIIMs impugnados (cf. fl. 2 do Termo de Constatação).

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.

Por essa razão, a legislação só impunha o pagamento de PIS/COFINS sobre os volumes de bebidas vendidos ou revendidos pelos optantes (art. 58-J, §§ 2º e 11, II; e art. 58-M, § 1º)14. Da mesma forma, o preço de referência que definia o valor-base de PIS/COFINS aplicável a cada produto também só levava em consideração o respectivo preço médio de venda praticado no varejo ou pelo sujeito passivo (art. 58-J, § 4º; art./ 58-L).

Coerentemente, o art. 27, § 2º, do Regulamento do REFRI (Decreto 6.707/08) dispunha que somente as quantidades de bebidas efetivamente comercializadas (objeto de negócios jurídicos a título oneroso) deveriam ser computadas no cálculo das contribuições devidas pela sistemática ad rem:

(...)

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).

A Recorrente optou pelo regime especial previsto nos artigos 52, 58-J e seguintes da Lei 10.833/2003, segundo o qual as contribuições eram expressas em valores fixos por tipo de produto e marca comercial (sistema ad rem).

- Lei 10.833/2003:

Art. 52. A pessoa jurídica industrial dos produtos referidos no art. 49 poderá optar por regime especial de apuração e pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados por unidade de litro do produto, respectivamente, em: (Produção de efeito) (Vide Decreto n.º 5.062, de 2004) (Vide Lei n.º 11.727, de 2008) (Vigência)

I. - água e refrigerantes classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI, R\$ 0,0212 (duzentos e doze décimos de milésimo do real) e R\$ 0,0980 (noventa e oito milésimos do real); (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004) (Vide Decreto n.º 5.162, de 2004)

II. - bebidas classificadas no código 2203 da TIPI, R\$ 0,0368 (trezentos e sessenta e oito décimos de milésimos do real) e R\$ 0,1700 (dezessete centésimos do real);

III. - preparações compostas classificadas no código 2106.90.10, ex 02, da TIPI, para elaboração de bebida refrigerante do capítulo 22, R\$ 0,1144 (um mil, cento e quarenta e quatro décimos de milésimo do real) e R\$ 0,5280 (quinhentos e vinte e oito milésimos do real).

§ 1- A pessoa jurídica industrial que optar pelo regime de apuração previsto neste artigo poderá creditar-se dos valores das contribuições estabelecidos nos incisos I a III do art. 51, referentes às embalagens que adquirir, no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição. (Redação dada pela Lei n.º 10.925, de 2004) (Vide Lei n.º 10.925, de 2004)

§-2o Fica vedada qualquer outra utilização de crédito, além daquele de que trata o § 1o. (Revogado pela Lei n.º 10.925, de 2004)

§ 3o A opção prevista neste artigo será exercida, segundo normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeito, de forma irretratável, durante todo o ano-calendário subseqüente ao da opção.

§ 4o Excepcionalmente para o ano-calendário de 2004, a opção poderá ser exercida até o último dia útil do mês subseqüente ao da publicação desta Lei, produzindo efeito, de forma irretratável, a partir do mês subseqüente ao da opção, até 31 de dezembro de 2004.

§ 5o No caso da opção efetuada nos termos dos §§ 3o e 4o, a Secretaria da Receita Federal divulgará o nome da pessoa jurídica optante e a data de início da opção.

§ 6o Até o último dia do 3o (terceiro) mês subseqüente ao da publicação desta Lei:

I. - os comerciantes atacadistas e varejistas referidos no inciso I do art.

50 somente poderão excluir da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS o valor das notas fiscais de aquisição dos produtos de que trata o art. 49 emitidas por pessoa jurídica optante;

II. - o disposto no inciso II do art. 50 se aplica apenas em relação a receitas decorrentes de operações com pessoa jurídica optante.

§ 7o A opção a que se refere este artigo será automaticamente prorrogada para o ano-calendário seguinte, salvo se a pessoa jurídica dela desistir, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, até o último dia útil do mês de outubro do ano-calendário, hipótese em que a produção de efeito se dará a partir do dia 1o de janeiro do ano-calendário subseqüente.

(...)

Art. 58-J. A pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei poderá optar por regime especial de tributação, no qual a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e o IPI 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. (Incluído pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeito) (Regulamento) (Revogado pela Lei n.º 13.097, de 2015) (Vigência)

§ 1o A opção pelo regime especial de que trata este artigo aplica-se conjuntamente às contribuições e ao imposto referidos no caput deste artigo, alcançando todos os

estabelecimentos da pessoa jurídica optante e abrangendo todos os produtos por ela fabricados ou importados. (Incluído pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 2º O disposto neste artigo alcança a venda a consumidor final pelo estabelecimento industrial de produtos por ele produzidos. (Incluído pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 3º Quando a industrialização se der por encomenda, o direito à opção de que trata o caput deste artigo será exercido pelo encomendante. (Incluído pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 4º O preço de referência de que trata o caput deste artigo será apurado com base no preço médio de venda: (Incluído pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I. - a varejo, obtido em pesquisa de preços realizada por instituição de notória especialização; (Incluído pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

II. - a varejo, divulgado pelas administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal, para efeito de cobrança do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS; ou (Incluído pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

III - praticado pelo importador ou pela pessoa jurídica industrial ou, quando a industrialização se der por encomenda, pelo encomendante. (Incluído pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 5º A pesquisa de preços referida no inciso I do § 4º deste artigo, quando encomendada por pessoa jurídica optante pelo regime especial de tributação ou por entidade que a represente, poderá ser utilizada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil mediante termo de compromisso firmado pelo encomendante com a anuência da contratada. (Incluído pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 6º Para fins do inciso II do § 4º deste artigo, sempre que possível, o preço de referência será apurado tomando-se por base, no mínimo, uma unidade federada por região geográfica do País. (Incluído pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 7º Para fins do disposto no inciso III do § 4º deste artigo, os preços praticados devem ser informados à Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma a ser definida em ato específico, pela própria pessoa jurídica industrial ou importadora ou, quando a industrialização se der por encomenda, pelo encomendante. (Incluído pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 8º O disposto neste artigo não exclui a competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil de requerer à pessoa jurídica optante, a qualquer tempo, outras informações, inclusive para a apuração do valor-base. (Incluído pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 9º Para efeito da distinção entre tipos de produtos, poderão ser considerados a capacidade, o tipo de recipiente, as características e a classificação fiscal do produto. (Incluído pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 10. A opção de que trata este artigo não prejudica o disposto no caput do art 58-B desta Lei. (Incluído pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 11. No caso de omissão de receitas, sem prejuízo do disposto no art. 58-S desta Lei quando não for possível identificar: (Incluído pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I - a saída do produto, o IPI incidirá na forma dos arts. 58-D a 58-H desta Lei, aplicando-se, sobre a base omitida, a maior alíquota prevista para os produtos abrangidos por esta Lei; (Incluído pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I - a saída do produto, o IPI incidirá na forma dos arts. 58-D a 58-H, aplicando- se, sobre a base omitida, a maior alíquota prevista para os produtos de que trata o art.58-A; (Redação dada pela medida Provisória n.º 436, de 2008) (Produção de efeito)

I - a saída do produto, o IPI incidirá na forma dos arts. 58-D a 58-H desta Lei, aplicando-se sobre a base omitida a maior alíquota prevista para os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei; (Redação dada pela Lei n.º 11.827, de 2008)

II - o produto vendido, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidirão sobre as receitas omitidas na forma do art. 58-I desta Lei. (Incluído pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 12. (VETADO) (Incluído pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 13. A propositura pela pessoa jurídica optante de ação judicial questionando os termos deste regime especial implica desistência da opção. (Incluído pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

§ 14. O Poder Executivo poderá estabelecer alíquota específica mínima por produto, marca e tipo de embalagem.” (Incluído pela medida Provisória n.º 436, de 2008) (Produção de efeito)

§ 14. O Poder Executivo poderá estabelecer alíquota específica mínima por produto, marca e tipo de embalagem. (Incluído pela Lei n.º 11.827, de 2008)

§ 15. A pessoa jurídica industrial que optar pelo regime de apuração previsto neste artigo poderá creditar-se dos valores das contribuições estabelecidos nos incisos I a III do art. 51, referentes às embalagens que adquirir, no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição. (Incluído pela Medida Provisória n.º 451, de 2008).

§ 16. O disposto no § 15 aplica-se, inclusive, na hipótese da industrialização por encomenda, desde que o encomendante tenha feito a opção de que trata este artigo. (Incluído pela Medida Provisória n.º 451, de 2008).

§ 15. A pessoa jurídica industrial que optar pelo regime de apuração previsto neste artigo poderá creditar-se dos valores das contribuições estabelecidos nos incisos I a III do art. 51 desta Lei, referentes às embalagens que adquirir, no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição. (Incluído pela Lei n.º 11.945, de 2009). (Produção de efeito).

Concluiu a Fiscalização que não haveria direito à exclusão das bonificações do PIS e da COFINS.

As Leis n.ºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, ao definirem a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, dispõem, in verbis:

Lei n.º 10.637, de 2002

Art. 1.º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1.º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2.º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3.º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I. - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II. - (VETADO)

III. - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV. - de venda dos produtos de que tratam as Leis n.o 9.990, de 21 de julho de 2000, n.o 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e n.o 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória n.º 413, de 2008)

V- referentes a:

- a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
- b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

I. VI - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.  
(Incluído pela Lei n.º 10.684, de 30.5.2003)

Lei n.º 10.833, de 2003

Art. 1.º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1.º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2.º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3.º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I. - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II. - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III. - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis n.os 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória n.º 413, de 2008)

V- referentes a:

- a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
- b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação

- c) de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

Em decorrência da opção ao regime especial, portanto, referidas contribuições deixam de ser calculadas com base na receita bruta da venda de bens e serviços, conforme definido pelos artigos 1.º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e passam a ser calculadas com base na quantidade de litros e do valor-base por unidade de produto.

Assim a base de cálculo das contribuições é a quantidade de litros do produto (unidade física de mercadoria - ad rem) e o valor-base por unidade definido a partir de um preço de referência (fixado a partir do preço médio de venda do produto no mercado).

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.”

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 ad valorem), nos termos do art. 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

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.

Ocorre que a legislação atinente ao REFRI não traz previsão em relação às mencionadas bonificações concedidas da base de cálculo do PIS e da Cofins, mesmo na hipótese de elas serem equiparadas aos descontos incondicionais concedidos.

Como bem asseverado pelo Acórdão de Impugnação, a lista de exclusões da base de cálculo do PIS e da Cofins contida nas Leis n.ºs 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.

Também é citado pelo Acórdão de Impugnação o Parecer CST/SIPR n.º 1.386, de 15/06/1982, que se pronunciou a respeito da dedutibilidade das bonificações concedidas em mercadorias para fins de determinação do lucro real e 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 quanto parcelas redutoras da receita bruta, sob a forma de desconto incondicional, a ser considerada como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem se posicionando, reiteradamente, que “bonificações” devem receber o tratamento de receita tributável:

- Acórdão n.º 9303-008.247:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

**COBRANÇA DE “PEDÁGIO” VIA BONIFICAÇÃO NA FORMA DE DESCONTO. COMISSÃO DE VENDAS. RECEITA TRIBUTÁVEL.**

A conhecida prática da cobrança de “pedágio” pelas grandes redes varejistas para que passem a fazer pedidos a determinado fornecedor, acertada previamente em contrato, via bonificação na forma de desconto não constante da Notas Fiscais, tem natureza, lato sensu, de comissionamento de vendas, sendo, portanto, receita tributável.

- Acórdão n.º 3401-005.092.

**COFINS NÃO-CUMULATIVA. BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS. INCIDÊNCIA.**

A base de cálculo das contribuições não-cumulativas é composta pela totalidade das receitas auferidas pela empresa, independentemente da sua natureza, deduzida de algumas exclusões expressamente relacionadas em lei, entre as quais não se incluem as bonificações.

- Acórdão n.º 3002-363.

**REGIME CUMULATIVO. BONIFICAÇÃO EM DINHEIRO. RECEITA BRUTA. INCIDÊNCIA.**

Os valores em dinheiro recebidos pela concessionária a título de bonificação, que não reduzem o valor da nota fiscal de venda e que se efetivam em momento posterior à sua emissão, não constituem descontos incondicionais, mas receita do adquirente e, como tal, estão sujeitos à tributação pela Cofins.

- Acórdão n.º 9303-006.689

**COFINS NÃO-CUMULATIVA. BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS. INCIDÊNCIA.**

A base de cálculo das contribuições não-cumulativas é composta pela totalidade das receitas auferidas pela empresa, independentemente da sua natureza, deduzida de algumas exclusões expressamente relacionadas em lei, entre as quais não se incluem as bonificações.

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

Para efeitos didáticos, dividiu-se a alegação do Recorrente nos seguintes tópicos:

- A contribuinte diz que a autoridade fiscal adotou tabelas revogadas, sendo ilegais as alíquotas aplicadas.

O Acórdão de Impugnação assim se pronunciou, às folhas 15:

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.

Analizando-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.

Sobre o assunto é alegado no item 05 do Recurso Voluntário:

Sobreveio, contudo, o v. acórdão da DRJ que, no que tange à matéria principal, chancelou as razões da Fiscalização e incluiu novo fundamento para a exigência, qual seja, a “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 (...)(fl. 365).

No tocante à iliquidez do lançamento, apesar de reconhecer o erro na identificação das normas (alíquotas) aplicáveis ao caso concreto e a “necessidade de se efetuar novos cálculos ” (fl. 367), reputou possível promover “ajustes” no lançamento (rectius, “REFAZÊ-LO”), mediante a aplicação das alíquotas corretas, previstas na legislação.

Ainda no que tange à iliquidez do lançamento, apesar de reconhecer inúmeros erros na quantificação das mercadorias, pela adoção de unidades aritméticas incompatíveis com as efetivamente praticadas, a DRJ houve por bem excluir do crédito tributário apenas os erros “expressamente indicados” (embora o houvessem sido apenas exemplificativamente), em vez de decretar a nulidade do lançamento, por iliquidez e incerteza, como seria de rigor.

(Grifo e negrito próprios do original)

No quadro de folhas 06 do Recurso Voluntário, é apresentado o seguinte motivo adicional, que na visão do Recorrente seria suficiente para eivar o Auto de Infração com nulidade:

Motivo novo (adicionado):

“(...) 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. 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 n.ºs 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" (fls. 364 e 365)

Ainda é alegado às folhas 17 do Recurso Voluntário:

No caso concreto, a autoridade lançadora não cumpriu a sua missão de "determinar a matéria tributável" e "calcular o tributo" mediante subsunção dos fatos concretos às normas gerais e abstratas, violando, dessa feita, a norma atributiva de competência.

A Fiscalização não efetuou o cálculo do valor tributável do modo prescrito pela legislação do REFRI (a despeito de estar obrigada a fazê-lo), sequer tendo observado os critérios quantitativos da exigência (R\$ por litro) vigentes ao tempo dos fatos autuados. Apenas assumiu que as bonificações deveriam ser tributadas e intimou a Recorrente para que fizesse o cálculo que competia à autoridade administrativa.

Indubitavelmente o Acórdão de Impugnação procedeu ajustes ao lançamento. E nesse procedimento, entram em confronto dois institutos: A busca pela verdade material, que no presente caso veio favorecer o autuado - através da mitigação do gravame – e a nulidade pelo cerceamento do direito de defesa, já que o autuado teria sido surpreendido por fato (motivo) novo.

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 os Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, não dispõem da necessária legitimidade para dispensar qualquer crédito tributário, pelo contrário, estão expressamente obrigados a exigí-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 consequência 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.

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 consequência 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 Processo Administrativo Fiscal porque o termo constante no art. 146 do CTN “modificação introduzida em consequência de decisão administrativa ou judicial” leva a concluir irrefragavelmente pela existência da preclusão administrativa.

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.

Assim, quando se trata do crédito tributário a exigência fiscal não pode ser olhada através das lentes próprias para relações entre particulares, ou seja, o art. 146 do CTN não pode ser colocado no mesmo frasco, mesmo porque o art. 145, I do CTN, ampliando as hipóteses do art. 149 do mesmo diploma legal, expressamente abre a possibilidade de a autoridade julgadora determinar a alteração do lançamento ao dispor, in verbis:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.

O artigo 149 do Código Tributário Nacional assim determina:

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

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

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

Conclui-se, assim, que diante da indisponibilidade do crédito tributário o contribuinte não estará sujeito apenas à análise do lançamento da forma que lhe seja benéfica, mas também que possa lhe ser prejudicial, pois a autoridade lançadora, na busca da verdade material poderá apurar a exatidão dos fatos.

Portanto, é perfeitamente cabível o procedimento do Acórdão de Impugnação em querer ajustar o lançamento em questão à realidade dos fatos, conforme as alíquotas vigentes conforme a legislação aplicável.

Questão distinta, mas igualmente imponível é saber se o alegado fato (motivo) novo veiculado no Acórdão de Impugnação macula o lançamento com a nulidade. Entende-se que não, pois o tal fato - Motivo novo (adicionado), na ótica do Recorrente - ... 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 – se traduz em justificativa, que embasa a motivação adotada pelo Acórdão de Impugnação, e não em fato / motivo novo.

Para tanto, às folhas 09 do Recurso Voluntário, é alegado:

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.

Ocorre que ambos os itens – (a) e (b) – decorrem de exigências legais, por sinal, fatos impeditivos em relação à demanda do Recorrente.

Todos devem conhecer da Lei, Iuri et de Iuri, princípio basilar do Direito (LICC).

O julgador de 1a instância, no exercício de sua convicção racional, nada mais fez que trazer aos autos (demonstrar) a existência desses impedimentos legais, de conhecimento público, em nada inovando o fulcro da ação fiscal. Isso não pode ser assumido como preterição a direito de defesa e tampouco como mácula de nulidade ao presente lançamento.

- Argui que a fiscalização não identificou a tabela aplicável ao tipo de tributo;

O Acórdão de Impugnação assim se pronunciou, às folhas 15:

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 n.º 6.707, de 23 de dezembro de 2008, mais especificamente nas tabelas contidas no seu Anexo III (na redação dada pelo Decreto n.º 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).

No quadro de folhas 07 do Recurso Voluntário, é apresentado o seguinte motivo adicional, que na visão do Recorrente seria suficiente para eivar o Auto de Infração com nulidade:

## Motivo novo (adicionado):

“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)” (fl. 367)

Como abordado no tópico anterior, diante da indisponibilidade do crédito tributário, é perfeitamente cabível o procedimento do Acórdão de Impugnação em querer ajustar o lançamento em questão à realidade dos fatos, conforme as alíquotas vigentes conforme a legislação aplicável.

- Ao proceder ao enquadramento da tributação da litragem dada em bonificação por marca comercializada, a fiscalização simplesmente verificou 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.

O Acórdão de Impugnação assim se pronunciou, às folhas 15/16:

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.

O quadro abaixo demonstra as quantidades totais apuradas e lançadas relativamente às saídas de chope em barril das empresas Cia de Bebidas das Américas (CNPJ 02.808.708/0001-07) e Ambev Brasil Bebidas (CNPJ 73.082.158/0001-21):

| Descrição Produto                        | Quantidades totais bonificadas conforme planilhas de notas fiscais (Litros) |         |         | Quantidades totais bonificadas conforme lançamento (Litros) |            |            |
|--|---|---------|---------|---|------------|------------|
|  | 07/2011   | 08/2011 | 09/2011 | 07/2011   | 08/2011    | 09/2011    |
| Chopp Antarctica Barril KEG 30L          | 510   | 180     | 150     | 1.800   | 5.400      | 4.500      |
| Chopp Antarctica Barril KEG 50L          | 7.450   | 6.500   | 5.450   | 257.500   | 320.000    | 192.500    |
| Chopp Antarctica Escuro Barril KEG 30L   | 180   | 360     | 60      | 0   | 0          | 0          |
| Chopp Brahma Black Barril KEG 30L        | 900   | 2.760   | 3.330   | 0   | 0          | 0          |
| Chopp Brahma Claro Barril KEG 10L        | 720   | 1.620   | 1.010   | 7.200   | 16.200     | 10.100     |
| Chopp Brahma Claro Barril KEG 30L        | 57.240  | 58.110  | 58.320  | 1.607.400   | 1.622.700  | 1.588.500  |
| Chopp Brahma Claro Barril KEG 50L        | 343.000   | 454.800 | 469.950 | 14.890.000  | 20.380.000 | 20.757.500 |
| Chopp Brahma Escuro Barril KEG 30L       | 5.370   | 6.420   | 4.770   | 151.200   | 193.500    | 136.800    |
| Chopp Brahma Escuro Barril KEG 50L       | 50  | 0       | 0       | 2.500   | 0          | 0          |
| Chopp Claro Stella Artois Barril KEG 30L | 750   | 2.520   | 4.560   | 18.900  | 76.500     | 151.200    |

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 n.º 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.

Considerando a não indicação expressa de outros erros, relativamente às quantidades bonificadas, adotam-se as demais quantidades mencionadas nos demonstrativos fiscais como corretas.

Tal qual como reiteradamente abordado, diante da indisponibilidade do crédito tributário, é perfeitamente cabível o procedimento.

- Houve a incorreta autuação, por parte da fiscalização, de produtos comercializados por centros de distribuição, pois a fiscalização ignorou o fato de que, na vigência do REFRI, a incidência do PIS/Cofins era concentrada nos estabelecimentos fabricantes de bebidas;

O Acórdão de Impugnação assim se pronunciou, às folhas 17/18:

Conforme relatado, a contribuinte alega que a fiscalização teria incluído indevidamente no lançamento as saídas de mercadorias promovidas por estabelecimentos que seriam estritamente comerciais e “que à época dos fatos gozavam de alíquota zero das contribuições em causa” (fl. 205). Para comprovar, a contribuinte junta cópias de notas fiscais (fls. 272/276) e de extrato (fl. 277) obtido junto à Secretaria de Estado da Receita do Governo do Estado do Rio de Janeiro, relativos a filiais da empresa Cia de Bebidas das Américas - Ambev, CNPJ 02.808.708/0001-07. No referido extrato, que se refere ao CNPJ 02.808.708/0047-81, consta a informação de que tal filial, já baixada, seria um centro de distribuição (CDD Centro).

Consultando-se o sistema de controle de DIPJ da RFB verifica-se, na DIPJ 2012 (ano-calendário 2011) que se encontra ativa e que foi entregue em 10/12/2013, que a atividade econômica do estabelecimento matriz da pessoa jurídica (CNPJ 02.808.708/0001-07) é a fabricação de cervejas e chopes.

#### FICHA 02 – DADOS CADASTRAIS

|   |   |            |                   |
|---|---|------------|-------------------|
| Nome Empresarial:   | COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV |            |                   |
| Natureza Jurídica:  | 204-6 - SOCIEDADE ANÔNIMA ABERTA          |            |                   |
| Atividade Econômica Principal: 11.13-5/02 - FABRICACAO DE CERVEJAS E CHOPES |   |            |                   |
| Endereço:   | RUA DR RENATO PAES DE BARROS              | Número:    | 1017              |
| Bairro:   | ITAIM BIBI                                | Município: | SAO PAULO         |
| CEP:  | 04530-000                                 | DDD:       | 0019              |
| DDD:  | 0019                                      | FAX:       | 33135827          |
| Caixa Postal:   | UF Caixa Postal:                          |            | CEP Caixa Postal: |
| Correio Eletrônico:   | OPFISCDIRETOS@AMBEV.COM.BR                |            |                   |
| Complemento:  | 3 AND. PARTE CJ. 31 E 32                  |            |                   |
| UF:   | SP  |            |                   |
| Telefone:   | 33136299                                  |            |                   |

Aludida atividade econômica, aliás, é a mesma que consta do cadastro nacional de pessoas jurídicas quando se consulta o CNPJ nº 02.808.708/0001-07, ou seja: CNAE: 1113-5-02 Fabricação de cervejas e chopes.

Por outro lado, consultando-se os CNPJ das filiais (vinculadas ao CNPJ 02.808.708) envolvidas no lançamento constata-se que algumas, de fato, possuem o CNAE 4635-4-02 - Comércio atacadista de cerveja, chope e refrigerante.

A questão, no entanto, é que, de acordo com o Decreto nº 6.707, de 2008:

Art. 28. A opção pelo regime especial no art. 22 poderá ser exercida a qualquer tempo e produzirá efeitos a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da opção (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58- O, com a redação dada pela Lei nº 11.945, de 2009, art. 17).

§1º A opção pelo regime especial (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-J, §§1º e 3º)

- na industrialização por encomenda, será exercida pelo encomendante;

- alcança todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante, abrangendo todos os produtos de que trata o art. 1º, por ela fabricados ou importados. (Grifou-se)

Aludida regra também consta da IN RFB n.º 950, de 2009:

Art. 2º Podem optar pelo Refri as pessoas jurídicas que industrializam ou importam:

- águas classificadas na posição 22.01 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto n.º 6.006, de 28 de dezembro de 2006;

- refrigerantes, refrescos, cerveja sem álcool, repositores hidroeletrolíticos e compostos líquidos prontos para o consumo que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína classificados na posição 22.02 da Tipi; e

- cervejas classificadas na posição 22.03 da Tipi.

§ 1º A opção de que trata o caput:

I - deverá ser exercida pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica optante, abrangendo todos os seus estabelecimentos, em quaisquer operações que venham a realizar com os , produtos referidos nos incisos I a III do caput; (Grifou-se)

Sendo assim, 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.

No quadro de folhas 08 do Recurso Voluntário, é apresentado o seguinte motivo adicional, que na visão do Recorrente seria suficiente para eivar o Auto de Infração com nulidade:

Motivo novo (adicionado):

“A questão, no entanto, é que... a opção pelo regime especial... alcança todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante (...)

Sendo assim, 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” (fls. 369 e 370)

Tal qual já abordado, o julgador de 1a instância, no exercício de sua convicção racional, demonstrou impedimentos legais para atender a demanda do Recorrente. Isso não pode ser assumido como preterição a direito de defesa e tampouco como mácula de nulidade ao presente lançamento.

- Argui que a fiscalização incluiu no cálculo do PIS e da Cofins “produtos que jamais saíram em bonificação das empresas autuadas”.

É alegado às folhas 16 do Recurso Voluntário:

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

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.

Para tanto, foi realizada a Resolução n.º 3302-000.898, proferida pela 3a Câmara/2a Turma Ordinária, da Terceira Seção, e em resposta foram juntados ao presente processo os arquivos não-pagináveis, contendo planilhas com a relação de notas fiscais que saíram do estabelecimento do contribuinte através do CFOP 5910 e 6910, relativas aos meses de julho/2011, agosto/2011 e setembro/2011, onde foram apontadas as Notas Fiscais canceladas.

- Dos erros remanescentes.

É alegado 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" | Aliq. PIS Correta | Aliq. 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 alegado às folhas 14 do Recurso Voluntário:

1.2. Erro na quantificação das mercadorias saídas em bonificação.

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.):

É alegado às folhas 15 do Recurso Voluntário:

1.3. Exclusão de produtos comercializados por centros de distribuição.

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 (!)

De fato, apesar de a opção pelo REFRI alcançar todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, a incidência do PIS/COFINS era concentrada nos estabelecimentos fabricantes de bebidas (art. 58-J da Lei n. 10.833/03). Os estabelecimentos comerciais estavam sujeitos à alíquota zero das contribuições (art. 58-B) justamente porque as contribuições já haviam incidido na anterior saída da fábrica. Assim, o fato de estes estabelecimentos comercializarem os produtos fabricados por outros da mesma pessoa jurídica não torna devidos novamente o PIS/COFINS, como pretende a DRJ. Pois isso descharacterizaria o sistema monofásico.

É alegado às folhas 16 do Recurso Voluntário:

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

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, mandatória sua exclusão da autuação.

Para sanar esses erros remanescentes do Acórdão de Impugnação foi promovida a Resolução n.º 3302-000.898, que repisamos os itens:

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.

O item (2) foi abordado no tópico “produtos que jamais saíram em bonificação das empresas autuadas”, onde foram apontadas as Notas Fiscais canceladas.

Quanto à questão que reside no item (1), a autoridade preparadora em resposta à Resolução n.º 3302-000.898, formatou a seguinte planilha:

| Entrada/ Saída | Dia da Emissão | Número da Nota | Chave da Nota Fiscal Eletrônica | Código CFOP | Descrição CFOP | Descrição da Mercadoria/Serviço | Código da Mercadoria/Serviço | Descrição complementar | Unidade Estatística | Quantidade na Unidade Estatística SOMA | Quantidade e de Itens SOMA | Valor dos Itens | Valor dos Descontos SOMA | Valor dos Itens menos Desconto |
|----------------|----------------|----------------|---------------------------------|-------------|----------------|---------------------------------|------------------------------|------------------------|---------------------|--|----------------------------|-----------------|--------------------------|--------------------------------|
|----------------|----------------|----------------|---------------------------------|-------------|----------------|---------------------------------|------------------------------|------------------------|---------------------|--|----------------------------|-----------------|--------------------------|--------------------------------|

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e dou PROVIMENTO PARCIAL ao recurso do contribuinte, para que o crédito tributário em análise conte em os resultados fornecidos pela planilha elaborada em resposta à Resolução n.º 3302-000.898.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

(assinado digitalmente)

## Voto Vencedor

Conselheiro Walker Araujo, redator designado.

Com todo respeito ao i. Conselheiro Relator, discordo do seu entendimento acerca da inexistência nulidade do lançamento fiscal, haja vista entender presente o vício material que fulmina o lançamento.

Como se vê, o nobre relator destacou em voto, pontos que no meu entendimento acarretam nulidades no lançamento, a saber:

*“Indubitavelmente o Acórdão de Impugnação procedeu ajustes ao lançamento.”*

(...)

*“Portanto, é perfeitamente cabível o procedimento do Acórdão de Impugnação em querer ajustar o lançamento em questão à realidade dos fatos, conforme as alíquotas vigentes conforme a legislação aplicável.”*

(...)

*“Como abordado no tópico anterior, diante da indisponibilidade do crédito tributário, é perfeitamente cabível o procedimento do Acórdão de Impugnação em querer ajustar o lançamento em questão à realidade dos fatos, conforme as alíquotas vigentes conforme a legislação aplicável.”*

Com efeito, a modificação de critério jurídico adotado pela autoridade fiscal no exercício do lançamento, pela autoridade julgadora não é possível, ainda mais no caso de resultar em majoração dos valores inicialmente lançados, acarretando, assim, na nulidade do lançamento fiscal, ante a constatação do erro na apuração original. Neste sentido destaca-se o entendimento emanado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1<sup>a</sup> INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. SEGURANÇA JURÍDICA. PROTEÇÃO DA CONFIANÇA. A modificação de critério jurídico adotado pela autoridade tributária no exercício do lançamento, pela autoridade julgadora de primeira instância não é possível, ainda que se resulte em valores inferiores àquele originalmente lançado. A utilização de outro critério, diferente daquele originalmente utilizado, para a apuração do valor tributável mínimo do IPI, efetuado após diligência solicitada pela autoridade julgadora, configura-se como mudança de critério jurídico, que somente produzirá efeitos para fatos futuros, conforme disposto no artigo 146 do CTN. (Acórdão 9303-004.627)*

\*\*\*

*LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO NA FASE LITIGIOSA. O lançamento pode ser corrigido, com cancelamento total ou parcial da exigência indevida, em decorrência das impugnações e recursos regularmente interpostos pelo sujeito passivo.*

*LANÇAMENTO. REVISÃO DE OFÍCIO. FASE LITIGIOSA. IMPOSSIBILIDADE.*

*A revisão do lançamento, nos termos em que delineada no art. 149 do CTN, não pode ser realizada enquanto o litígio estiver submetido aos órgãos que integram o Contencioso Administrativo. (Acórdão 9303-004.605)*

A respeito da nulidade aqui tratada, insta tecer que essa questão foi devidamente analisada nos autos do PA nº 10314.720458/2016-74 (acórdão 3201-004.883), instaurado contra a ora contribuinte, cujas razões para decretar a nulidade no lançamento serão por mim adotadas, a saber:

*Por razões que estão diretamente ligadas às preliminares argüidas pelo contribuinte, o Recurso de Ofício ficará prejudicado, conforme será registrado neste voto.*

*É possível verificar que a decisão de primeira instância reapurou toda a base de cálculo do lançamento para sanar o grave vício na apuração original, decorrente do lançamento.*

*A autoridade de origem concluiu pela insuficiência de recolhimentos do PIS e Cofins no regime de recolhimento não cumulativo, por entender que as bonificações devem ser consideradas na base de cálculo do PIS e da Cofins.*

*Contudo, ao calcular o lançamento, a fiscalização deixou de observar o disposto no Decreto 6.707/08, Anexo III, onde estão determinados os valores e formas de cálculos a serem adotados na apuração da base de cálculo.*

*De forma satisfatória, foi contestado pelo contribuinte este equívoco na apuração do lançamento, ao ter considerado, de forma abstrata e não realista, as maiores alíquotas dos produtos comercializados pelo contribuinte.*

*Não há previsão legal para tal procedimento e, inclusive, há previsão que determina um procedimento diferente do utilizado no lançamento para a apuração, conforme disposto nos Artigos 49 e 52 da Lei 10.833/03 e 10637:*

*"Art. 49. A contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS devidas pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos classificados nas posições 22.01, 22.02, 22.03 (cerveja de malte) e no código 2106.90.10 Ex 02 (preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebida refrigerante), todos da TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.542, de 26 de*

*dezembro de 2002, serão calculadas sobre a receita bruta decorrente da venda desses produtos, respectivamente, com a aplicação das alíquotas de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) e 11,9% (onze inteiros e nove décimos por cento). (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004) (Vide Lei n.º 11.727, de 2008) (Vigência)*

*§ 1º O disposto neste artigo, relativamente aos produtos classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI, alcança, exclusivamente, água, refrigerante e cerveja sem álcool. (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*§ 2º A pessoa jurídica produtora por encomenda dos produtos mencionados neste artigo será responsável solidária com a encomendante no pagamento das contribuições devidas conforme o estabelecido neste artigo.*

*(...)*

*Art. 52. A pessoa jurídica industrial dos produtos referidos no art. 49 poderá optar por regime especial de apuração e pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados por unidade de litro do produto, respectivamente, em: (Vide Decreto n.º 5.062, de 2004) (Vide Lei n.º 11.727, de 2008) (Vigência)*

*I – água e refrigerantes classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI, R\$ 0,0212 (duzentos e doze décimos de milésimo do real) e R\$ 0,0980 (noventa e oito milésimos do real); (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004) (Vide Decreto n.º 5.162, de 2004)*

*II bebidas classificadas no código 2203 da TIPI, R\$ 0,0368 (trezentos e sessenta e oito décimos de milésimos do real) e R\$ 0,1700 (dezessete centésimos do real);*

*III preparações compostas classificadas no código 2106.90.10, ex 02, da TIPI, para elaboração de bebida refrigerante do capítulo 22, R\$ 0,1144 (um mil, cento e quarenta e quatro décimos de milésimo do real) e R\$ 0,5280 (quinhentos e vinte e oito milésimos do real).*

*§ 1º A pessoa jurídica industrial que optar pelo regime de apuração previsto neste artigo poderá creditar-se dos valores das contribuições estabelecidos nos incisos I a III do art. 51, referentes às embalagens que adquirir, no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição. (Redação dada pela Lei n.º 10.925, de 2004) (Vide Lei n.º 10.925, de 2004)*

*§ 2º (Revogado pela Lei n.º 10.925, de 2004)*

*§ 3º A opção prevista neste artigo será exercida, segundo normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeitos, de forma irretratável, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção.*

*§ 4º Excepcionalmente para o ano-calendário de 2004, a opção poderá ser exercida até o último dia útil do mês subsequente ao da publicação desta Lei, produzindo efeitos, de forma irretratável, a partir do mês subsequente ao da opção, até 31 de dezembro de 2004.*

*§ 5º No caso da opção efetuada nos termos dos §§ 3º e 4º, a Secretaria da Receita Federal divulgará o nome da pessoa jurídica optante e a data de início da opção.*

*§ 6º Até o último dia do 3º (terceiro) mês subsequente ao da publicação desta Lei:*

*I os comerciantes atacadistas e varejistas referidos no inciso I do art. 50 somente poderão excluir da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS o valor das notas fiscais de aquisição dos produtos de que trata o art. 49 emitidas por pessoa jurídica optante;*

*II o disposto no inciso II do art. 50 se aplica apenas em relação a receitas decorrentes de operações com pessoa jurídica optante.*

*§ 7º A opção a que se refere este artigo será automaticamente prorrogada para o ano-calendário seguinte, salvo se a pessoa jurídica dela desistir, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, até o último dia útil do mês de outubro do ano-calendário, hipótese em que a produção de efeitos se dará a partir do dia 1º de janeiro do ano-calendário subsequente.*

(...)

*Este erro não é um pequeno erro de fato que pode ser corrigido, é um erro qualitativo que causa a nulidade do lançamento.*

*Ou seja, o lançamento possui uma apuração contra legem.*

*Constatado isto pela própria DRJ, além de reapurar o lançamento, a DRJ incluiu novo fundamento para a sua manutenção, uma vez que distinguiu bonificações de descontos incondicionais, quando a fiscalização considerou equivalente a natureza jurídica dos descontos incondicionais com as bonificações.*

*Em adição ao já registrado, também é possível verificar que a fiscalização não apurou créditos e não considerou os pagamentos antecipados do SICOBÉ.*

*Ou seja, outro lançamento se configurou ao longo do processo, situação que não é permitida nos moldes expostos na legislação própria do processo administrativo federal, conforme Art. 10 do Decreto 70.235/72 e no CTN, conforme disposto no Art. 142 e 146.*

*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 consequente 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.º 70.235/723 e art. 2.º da lei nº 9.784/99.*

*Restam prejudicados os demais argumentos do contribuinte em razão do reconhecimento do mérito a seu favor, de forma integral.*

*Igualmente, resta prejudicado Recurso de Ofício, pelo mesmo motivo.*

Neste cenário, deveria a DRJ, ao contrário do que fez, determinar a lavratura de novo Auto de Infração e, não reapurar o lançamento com inclusão de novo fundamento para sua manutenção, conforme determina o §3º, do artigo 18, do Decreto nº 70.235.72, a saber:

**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)

**§ 1º** Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (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)

Diante de todo o exposto e sobre todos os fundamentos legais, fatos e motivos apresentados, vota-se para que seja reconhecido **PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para anular o lançamento.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo