



**Processo nº** 10314.722789/2017-20  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **3402-006.835 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 22 de agosto de 2019  
**Recorrentes** AMBEV S/A  
FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/10/2012

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

Considerando o ônus da fiscalização, a ausência de base legal ao lançamento e sua metodologia e cálculos estranhos à lei, implicam na 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 unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o auto de infração, em virtude de nulidade material no lançamento. Restou prejudicada a apreciação do Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (Presidente), Rodrigo Mineiro Fernandes, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz.

### **Relatório**

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Em decorrência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações fiscais pela contribuinte qualificada, foram lavrados os autos de infração de fls.

143/152, por meio dos quais se exige o recolhimento de R\$ 32.429.561,88 de Cofins não cumulativa e de R\$ 6.828.358,14 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. 117/142, a autuação, científica em 29/10/2017 (fl. 157), ocorreu devido à constatação de que bonificações feitas em bebidas, consideradas pela contribuinte como descontos incondicionais, foram excluídas das bases de cálculo do PIS e da Cofins (incidência não cumulativa), apuradas de acordo com o Regime de Tributação de Bebidas Frias (“REFRI”), relativamente ao período de apuração 10/2012. 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 21/11/2017, a interessada, por meio de procuradores, ingressou com a impugnação de fls. 163/190, cujo teor será a seguir sintetizado.

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

a). O fato gerador do PIS e da COFINS só se verifica quando há o auferimento de receita, independentemente do regime de apuração a que se sujeita o contribuinte. As mercadorias concedidas em bonificação têm valor igual a ZERO, portanto, não implicam auferimento de receitas que 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;

b) As autuações são nulas por iliquidez, na medida em que: (b.1) os valores de PIS/COFINS adotados pela Fiscalização se basearam em legislação já revogada; (b.2) houve erro no enquadramento de mercadorias nas tabelas e grupos adotados 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

c) Em qualquer caso, é indevida a imputação de multa majorada, na medida em que a Impugnante não deixou de prestar as informações que lhe foram solicitadas (única hipótese em que teria aplicação). Ela apenas deixou de fazer o cálculo do PIS/COFINS alegadamente devido sobre as bonificações por discordar do entendimento de que seriam tributáveis e por se tratar de tarefa privativa da autoridade lançadora, nos termos do art. 142 do CTN. Essa conduta, evidentemente, não equivale ao desatendimento de intimações para a prestação de esclarecimentos.

Dissertando sobre a ilegitimidade das exigências de PIS e Cofins sobre produtos saídos em bonificação (item II.1 da impugnação), a interessada diz que a legislação impõe o pagamento de PIS/Cofins sobre os volumes de bebidas vendidos ou revendidos e que, da mesma forma, o preço de referência que define o valor-base de PIS/Cofins aplicável a cada produto também só leva em consideração o respectivo

preço médio de venda praticado no varejo ou pelo sujeito passivo. Salienta o disposto no art. 27, § 2º do Regulamento do REFRI (Decreto nº 6.707/2008).

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

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

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

A seguir, no item II.2 (*Nulidade. Iliquidez dos lançamentos. Adoção de valores tributáveis sabidamente dissonantes das quantias previstas na legislação. Desconsideração de saldo credor detido pelo contribuinte.*) a contribuinte diz que a autoridade fiscal adotou tabelas revogadas, sendo ilegais as alíquotas aplicadas. entende que a ilegalidade é incontornável e que “*deve ser cancelada a exigência comprehensiva de todos os itens em relação aos quais a fiscalização aplicou alíquotas previstas em normas revogadas.*”

Diz, ainda, que houve o “*incorrecto 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 fiscalizados.*”

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

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

Defende, em consequência, a nulidade de todo lançamento.

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, obrigatoria, 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 22/01/2018, consoante despacho de fls. 256, o processo foi devolvido, em diligência, para a Divisão de Fiscalização da DELEX em SP para a juntada de planilhas contendo a relação das notas fiscais emitidas no período.

Intimada, a contribuinte apresentou os documentos de fls. 263/272, 278, 279 e 281/288. Posteriormente, o processo retornou para julgamento.

Ato contínuo, a DRJ-CURITIBA (PR) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/10/2012

**NULIDADE. PRESSUPOSTOS.**

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

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

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

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

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

**REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO E PAGAMENTO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS**

A pessoa jurídica optante pelo regime especial de apuração e pagamento previsto no artigo 52 da Lei nº 10.833, de 2003, deverá determinar o valor do PIS e da Cofins,

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

**REFRI. EMPRESA OPTANTE. BONIFICAÇÕES CONCEDIDAS. PIS E COFINS. CÁLCULO. DECRETO N.º 6.707, DE 2008.**

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

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

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

**Impugnação Procedente em Parte**

**Crédito Tributário Mantido em Parte**

Tendo em vista a exoneração do crédito em valor superior ao limite estabelecido no art. 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235, de 1972, c/c Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017, a decisão foi submetida a apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em Recurso de Ofício.

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a empresa suscitou quase as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na Impugnação, apenas. acrescentou, em sede preliminar, que houve alteração no critério jurídico na decisão recorrida para manter parte da autuação.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, onde sustenta:

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

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

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

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Inicialmente, cabe esclarecer que por razões que estão diretamente ligadas às preliminares arguidas pelo contribuinte, o Recurso de Ofício ficará prejudicado, conforme será registrado neste voto.

Trata a lide de autos de infração de PIS e da COFINS no regime não cumulativo, acrescidos de multa de ofício (112,5%) e juros de mora, no montante total de R\$ 18.155.921,45 (dezento milhões, cento e cinquenta e cinco mil, novecentos e vinte e um reais e quarenta e cinco centavos) e de R\$ 86.226.962,07 (oitenta e seis milhões, duzentos e vinte e seis mil, novecentos e sessenta e dois reais e sete centavos), respectivamente, decorrentes da não inclusão de produtos negociados a título de “bonificações” na base de cálculo das contribuições apuradas sob o regime do REFRI- Regime Especial de Tributação das Bebidas Frias, previsto no art. 52 da Lei 10.833/2003 e regulamentado pelo Decreto 6.707/2008.

Por oportuno, esclarece-se que existem dois sistemas de tributação das contribuições para esse ramo de atividade de fabricantes de bebidas: *ad rem* e *ad valorem*.

No regime especial *ad rem*, denominado de regime do REFRI, as fabricantes de bebidas tem que fazer opção por essa modalidade e a sua tributação se dá pela quantidade produzida de bebidas, por marca de produto e embalagem, aplicando-se um valor fixo por unidade de produto.

No tocante ao *ad valorem*, que é o regime comum, as contribuições são determinadas mediante a aplicação de percentuais sobre o faturamento nos termos do art. 1º das Leis nº10.637/2002 e 10.833/2003.

Conforme consignado no Termo de verificação Fiscal, o contribuinte autuado é optante do Regime Especial de Tributação das Bebidas Frias-REFRI, nos termos do Decreto 6.707/2008 e Art. 52 da Lei nº10.833/2003.

A Recorrente apresenta os seguintes questionamentos, visando a reforma do acórdão da DRJ que manteve parcialmente a autuação:

- i) da impossibilidade de alteração dos lançamentos pela Delegacia Regional de Julgamento. Iliquidez e incerteza
- ii) da adoção de tabelas revogadas e incorreto enquadramento das mercadorias autuadas nos grupos nelas previstos – reconhecimento pela DRJ;
- iii) do erro na quantificação das mercadorias saídas em bonificação;
- iv) da exclusão de produtos comercializados por centros de distribuição;
- v) da exclusão de produtos aos quais não se deu saída em bonificação;
- vi) do dever de reconhecimento da iliquidez e incerteza das autuações independentemente da conclusão pela configuração de alteração dos fundamentos dos lançamentos;

- vii) da ilegitimidade das exigências de PIS e COFINS sobre produtos saídos em bonificação, por ele se equipar a desconto incondicional.

De plano, em análise das preliminares de nulidade suscitadas pelo Contribuinte, observa-se que a decisão de primeira instância efetuou certos ajustes na base de cálculo do lançamento para sanar diversos erros materiais na apuração original das contribuições, decorrente do lançamento. Reproduz-se a seguir trecho do acórdão recorrido que resume bem as alterações efetuadas no lançamento durante o contencioso administrativo:

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 mensais do ano-calendário de 2012 (fls. 119/142):

9. Cabe ressaltar que as notas fiscais de bonificação, CFOP 5910 e 6910 das empresas incorporadas COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV, inscrita no CNPJ: 02.808.708/0001-07, AMBEV BRASIL BEBIDAS S.A., CNPJ: 73.082.158/0001-21 e LONDRINA BEBIDAS LTDA., CNPJ: 02.125.403/0001-92 foram extraídas do sistema Receitanetbx – notas fiscais eletrônicas. Uma vez que o contribuinte não apresentou o Demonstrativo de Cálculo do PIS e da COFINS, esta fiscalização utilizou para cálculo do PIS e da COFINS devida as maiores alíquotas por produto informadas pelo contribuinte nas Fichas 10 A e 20 A das DACON's mensais do ano-calendário de 2012;

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 nos grupos constantes das tabelas aplicadas. **O que houve, na verdade, foi a simples adoção dos maiores valores indicados, pela contribuinte (com base nas tabelas previstas na legislação), nos Dacon transmitidos e, por consequência, a não adoção dos exatos valores constantes das tabelas previstas na legislação, além do não enquadramento das mercadorias conforme essas tabelas.**

Analisando-se o critério utilizado pela fiscalização, soa claro que não se trata de caso de nulidade do lançamento mas de sua simples correção.

**De fato, uma vez que, como no presente caso, foram identificados os produtos, inclusive as marcas e as quantidades envolvidas, fls. 121/129 e 134/142, não parece razoável nem conforme a legislação adotar-se valores outros que não os fixados no Decreto nº 6.707, de 23 de dezembro de 2008, mais especificamente nas tabelas contidas no seu Anexo III (na redação em vigor ao tempo dos fatos geradores analisados). Nesse contexto, e diante da necessidade de se efetuar novos cálculos em face dos erros materiais constatados, procedeu-se à elaboração das tabelas de fls. 291/302 (Ajustes Julgamento DRJ – anexo integrante do presente voto).**

**É importante alertar, todavia, que, para evitar o agravamento, os valores apurados pela fiscalização foram considerados como limites para os ajustes efetuados, ou seja, nos casos em que os lançamentos foram efetuados a partir da adoção de alíquotas inferiores às previstas na legislação, os valores lançados foram respeitados no julgamento, cabendo à fiscalização a adoção das providências que entender necessárias.**

A impugnante informa que teria havido erro na quantificação dos refrigerantes (fls. 175/176):

Exemplo disso é que diversos dos refrigerantes comercializados pelas empresas envolvidas saíam em “packs” contendo **6 unidades**, e não as **12 unidades** que a Fiscalização erroneamente considerou como tendo saído dos estabelecimentos fiscalizados, o que acarretou a exigência de PIS e COFINS **em dobro** em relação a diversos produtos (docs. 3 – demonstrativo e 4 – NFs exemplificativas). Veja-se como

exemplo o produto *Guarana CHP Antarctica PET 2,5 C/6*. Pela descrição do produto (cód. 10079475) facilmente se nota que a embalagem compreende 6 unidades do refrigerante, e não 12, como considerou a Fiscalização:

**Analizando-se os documentos apresentados a título ilustrativo pela contribuinte, fls. 228/250, 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 corrigidos os erros apontados nas planilhas de fls. 228/232 no que diz respeito às quantidades indicadas.** Importante ressaltar que, 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. Os ajustes pertinentes poderão ser visualizados no demonstrativo de fls. 291/302.

**Além dessas bebidas, nos documentos apresentados a contribuinte também chama a atenção para as quantidades de chope (em barril) consideradas como vendidas. Analisando-se a alegação, percebe-se que, tratando-se de produto já vendido em litros, assiste razão à contribuinte. Os ajustes decorrentes, efetuados nos termos do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, também poderão ser visualizados no demonstrativo de fls. 291/302.**

**Apesar de a contribuinte não tecer qualquer consideração a respeito, nas planilhas utilizadas pela fiscalização é possível constatar que as embalagens “bag in box” de refrigerantes com 18 litros tiveram as suas respectivas quantidades multiplicadas pela capacidade das embalagens, ou seja, 18 (dezoito litros), contudo, como as notas fiscais correspondentes indicam o litro como unidade é possível concluir que houve erro na apuração. Os ajustes decorrentes, também efetuados nos termos do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, estão contemplados no demonstrativo de fls. 291/302.**

Dentre os vários ajustes efetuados pelo Julgador, chama atenção o primeiro no qual se percebe que houve uma importante alteração na base de cálculo das contribuições. Conforme admitido no próprio acórdão da DRJ, não foram utilizados no lançamento os exatos valores de referência das tabelas previstas na legislação, quais sejam, aqueles fixados no Decreto nº 6.707, de 23 de dezembro de 2008 (com a redação dada pelo Decreto nº 7.742/2012), mais especificamente nas tabelas contidas no seu Anexo III (na redação em vigor ao tempo dos fatos geradores analisados), além do que não houve enquadramento das bebidas conforme essas tabelas.

Percebe-se nos autos que a Fiscalização originalmente adotou para o cálculo das contribuições os maiores valores definidos por tipo de bebida (água, refrigerante, cerveja, etc), ou, melhor dizendo, como afirmado no TVF, as maiores “alíquotas” por produto informadas pelo contribuinte nas fichas 10A e 20A das DACONs mensais do ano calendário 2012, não levando em consideração, portanto, o enquadramento com valor específico em função do produto, por litro, embalagem e marca comercial, na forma do regulamento do REFRI, conforme determinado na legislação .

Como se vê, para esses casos, há previsão legal específica determinando um procedimento próprio para apuração das contribuições nessa modalidade de regime, com a utilização de alíquota específica por produto, marca e quantidade (embalagem), conforme disposto nos Artigos 58-A e 58-J da Lei 10.833/03 e 10.637/02 (incluído pela Lei nº 11.727/2008), vigentes à época, *in verbis*:

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

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

(...)

**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 nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) (Regulamento) (Revogado pela Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I – a varejo, obtido em pesquisa de preços realizada por instituição de notória especialização; (Incluído pela Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

(negritos nossos)

Os referidos dispositivos foram regulamentados pelo Decreto nº 6.707/2008, no qual constam as tabelas de valores de referência por produto, marca e quantidade. Ao longo dos anos, esses valores de referência foram alterados por outros decretos, sendo que no período da autuação encontrava-se vigente as tabelas constantes do Decreto nº 7.742/2012.

Percebe-se que a metodologia adotada pela Fiscalização para apurar as contribuições, ao utilizar as maiores alíquotas por produto constantes na DACON, constituiu-se em totalmente arbitrária, posto que não encontra respaldo em qualquer dispositivo legal que rege a matéria. Agindo dessa forma, pois, a Fiscalização deixou de observar o constante no Decreto 6.707/08, Anexo III (com a redação dada pelo Decreto 7.742/2012), onde estão determinados os valores e formas de cálculos a serem adotados na apuração da base de cálculo.

No acórdão recorrido, constata-se que o Julgador reapurou toda a base de cálculo das contribuições, não só para sanar o grave vício na metodologia utilizada pela Fiscalização quanto as alíquotas de referência utilizadas, aqui já discutido, e mas também para corrigir vários outros erros materiais relativos a equívocos de unidades estatísticas, desta vez nas quantidades de produtos consideradas em algumas embalagens de venda da empresa, conforme antes indicados no trecho do TVF acima reproduzido.

Ao Julgador proceder dessa forma, operou verdadeira reconstrução de todo o lançamento, o que, ao meu sentir, caracteriza a modificação de critério jurídico adotado pela Autoridade Fiscal no exercício do lançamento, procedimento este vedado pela legislação processual.

Vale ressaltar que esse mesmo entendimento tem prevalecido na Câmara Superior de Recursos Fiscais e câmaras baixas deste colegiado, destacando-se as seguintes emendas representativas dessa posição:

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, Terceira Turma, CSRF, sessão de 14 de fevereiro de 2017, de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2004

ALÍQUOTA ERRADA. VÍCIO MATERIAL DE LANÇAMENTO.

Os lançamentos que contiverem vício material devem ser declarados nulos. No caso em apreço, a alíquota arbitrada é errada.

(Acórdão nº 3302004.157 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, sessão de 22 de maio de 2017, de relatoria da Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza Relatora)

Dessa forma, entendo que esse erro na apuração da base de cálculo não se constitui em mero erro material sanável que possa ser corrigido no contencioso, como fez o julgador *a quo*, é um erro insanável, pois causou profunda alteração na base de cálculo das contribuições, constituindo-se em uma mudança significativa do critério jurídico do lançamento, procedimento que só poderia ser feito por meio de novo lançamento. A DRJ, dessa forma, efetuou outro lançamento no contencioso, 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, em seus arts. 142 e 146. Em vista dos erros graves identificados, a DRJ ao invés de tentar consertar o lançamento com a reapuração completa da base de cálculo e a consequente mudança do critério jurídico, deveria ter determinado a lavratura de novo Auto de Infração complementar, desde que não decaído, nos termos determinado no §3º, do artigo 18, do Decreto nº 70.235.72, *in verbis*:

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 inexactidões 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)

(negrito nosso)

Vale ressaltar, ainda, que em outros dois processos envolvendo a mesma matéria fática da própria Recorrente, de outros períodos de apuração, foram também declarados nulos os lançamentos, apresentando em ambos a mesma motivação aqui considerada neste voto. Abaixo, reproduzem-se as ementas constantes dos acórdãos de julgamento dos casos:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

**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.º 70.235/72 e art. 2º da lei 9.784/99.

(Acórdão nº 3201004.883 da 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, sessão de 30 de janeiro de 2019)

**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.º 70.235/72 e art. 2º da lei 9.784/99.

(Acórdão 3302-007.267 da 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, sessão de 18 de junho de 2019)

Se isso não bastasse, a Recorrente ainda demonstra que persistiram vários erros materiais no lançamento que não foram corrigidos pelo julgador *a quo*. Tais elementos confirmam a iliquidez e incerteza dos valores exigidos em frontal oposição ao que estabelece a legislação.

Nesse diapasão, a recorrente passa a listar alguns erros graves que persistem mesmo após o recálculo do lançamento fiscal promovido pela DRJ. A seguir, são transcritos os erros principais apontados pela Recorrente:

**MANUTENÇÃO DE ENQUADRAMENTO EQUIVOCADO**

Além de ter refeito os lançamentos sua quase integralidade, a DRJ não adequou todos os produtos às alíquotas aplicáveis conforme a legislação vigente, havendo casos em que a utilização de alíquotas incorretas persistiu (quadro exemplificativo):

Discriminação	Aliq. PIS "Ajuste DRJ"	Aliq. COFINS "Ajuste DRJ"	Aliq. PIS Correta	Aliq. COFINS Correta	Motivo
SUKITA UVA PET 2 5 LC 6	0,0355	0,1688	0,0193	0,0920	DRJ considerou Grupo 14 da Tabela IV. O correto é o Grupo 17 da Tabela III.

**ERROS DE QUANTIFICAÇÃO – UNIDADES x LITROS**

Houve a manutenção de autuações com base em volume de litragem divergente da presente nos relatórios de saída da empresa, sem que houvesse explicação para tanto. Por exemplo, o “GUARANA CHP ANTARCTICA DIET LATA 350ML S” foi tratado, equivocadamente, no grupo de itens diversos, como GUARANÁ ANTARCTICA LT E GUARANÁ ANTARCTICA DIET. Ao assim proceder, só para esse exemplo, a Fiscalização considerou ter havido saídas de 73.340,40 litros em vez de 10.344,60 litros, ou seja, em montante mais de **7 vezes maior** do que o que efetivamente ocorreu.

**ERROS DE QUANTIFICAÇÃO – AGRUPAMENTO INDEVIDO**

Houve agrupamento indevido de produtos distintos e assim sujeitos à tributação diversa *ad rem* na tabela de valores como são os casos da “Tônica Antártica Lt”x“Tônica Antártica Diet” e “Guaraná Antarctica Diet”x“Guaraná Antarctica”.

**ERROS DE QUANTIFICAÇÃO – MERCADORIAS QUE NÃO TIVERAM SAÍDA**

A Fiscalização assumiu ter ocorrido saída de mercadorias que, em verdade, nem sequer tiveram movimentação no período, o que não foi observado pela DRJ. O volume de litros nos documentos fiscais é simplesmente inferior ao considerado

movimentado pelas autoridades lançadora e julgadora. Veja-se a respeito a “**Planilha 2 – Divergência de litragem**” (RV - doc.2) e os relatórios de saída do período (RV - doc.3). Foi, p. ex., considerada a saída de 105.144 lts de “PEPSI TWIST 3 PET 2L SHRINK C/6”, 38.656 lts de “PEPSI TWIST 3 PET 2L SHRINK C/8” e 999.144 lts de “SUKITA ZERO PET 2L CAIXA C/6”, **sendo que não houve sequer uma saída desses produtos neste período.**

#### **ERROS DE CRITÉRIO – REENQUADRAMENTO COM MAJORAÇÃO E SIMULTÂNEA REDUÇÃO AOS VALORES ERRONEAMENTE ADOTADOS ORIGINARIAMENTE**

Há produtos cuja “correção” do enquadramento implicou majoração da exigência. Nesses casos, a DRJ, ao invés de reconhecer que, de um lado, não poderia agravar a exigência e, de outro, que o enquadramento aplicado originalmente estava incorreto, com o afastamento da cobrança, supreendentemente, recomendou o cancelamento apenas da diferença entre o PIS e a COFINS calculados por meio da capitulação majorada (reputada como correta) e aquela adotada pela Fiscalização, quando, por óbvio, **deveria ter afastado todas as exigências lançadas com base em agrupamentos incorretos.**

Dessa forma, constatada a ocorrência de erro material insanável cometido pela Fiscalização por utilização de metodologia diversa da expressa nos diversos dispositivos legais que regem a matéria e a consequente mudança de critério jurídico ocorrido no julgamento de primeira instância, visando sustentar o lançamento, esse fato, por certo, criou insegurança jurídica e causou cerceamento ao direito de defesa da Recorrente. Por isso, entendo ser necessário declarar a nulidade de todo o lançamento fiscal, de acordo com o que determina os 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. 70.235/723 e art. 2.<sup>º</sup> da lei n. 9.784/99.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para declarar a nulidade do lançamento por nulidade material.

Igualmente, resta prejudicado a análise do Recurso de Ofício pelo mesmo motivo e em face do cancelamento integral do lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo-Relator