



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.722800/2016-71
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3402-007.281 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2020
Recorrentes AMBEV S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

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.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente convocada) e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente a conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz. Ausente temporariamente o Conselheiro Márcio Robson Costa (suplente convocado).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-007.281 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10314.722800/2016-71

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 06-64.488 (e-fls. 375-398), proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR, que por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Impugnação, mantendo as exigências de R\$ 6.834.824,69 de PIS/Pasep não cumulativo e de R\$ 32.559.719,34 de Cofins não cumulativa, além da multa de ofício de 75% e dos juros de mora correspondentes.

A decisão recorrida foi proferida com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

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 implica 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.

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

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

Considerando que o valor exonerado ultrapassa o limite estabelecido pela Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017 e, por força do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, a DRJ de origem recorreu de ofício a este Tribunal Administrativo.

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

Em decorrência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações fiscais pela contribuinte qualificada, foram lavrados os autos de infração de fls. 126/135, por meio dos quais se exige o recolhimento de R\$ 92.969.042,09 de Cofins não cumulativa e de R\$ 19.585.849,98 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. 1220/125, a autuação, cientificada em 19/12/2016 (fl. 138), ocorreu devido à constatação de que bonificações feitas em bebidas, consideradas pela contribuinte como descontos incondicionais, foram excluídas das bases de cálculo do PIS e da Cofins (incidência não cumulativa), apuradas de acordo com o Regime de Tributação de Bebidas Frias (“REFRI”), relativamente aos períodos de apuração 07 e 08/2012. 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 17/01/2017, a interessada, por meio de procuradores, ingressou com a impugnação de fls. 142/166, 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) houve erro no enquadramento de mercadorias nas tabelas e grupos adotados pela Fiscalização; (b.2) foram consideradas quantidades de mercadorias incompatíveis com os produtos comercializados; e (b.3.) 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 exigência de PIS e Cofins sobre produtos saídos em bonificação (item II.1 da impugnação), a interessada diz que a legislação impõe o pagamento de PIS/Cofins sobre os volumes de bebidas vendidos ou revendidos e que, da mesma forma, o preço de referência que define o valor-base de PIS/Cofins aplicável a cada produto também só leva em consideração o respectivo preço médio de venda praticado no varejo ou pelo sujeito passivo. Salaria 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.”*

Salaria, 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.

Diz, ainda, que houve o *“incorreto enquadramento das mercadorias nas tabelas aplicadas”* o que, segundo alega, é confirmado pela fiscalização no próprio Termo de Verificação. Elenca alguns enquadramentos que entende 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.”*

Em consequência, defende 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 *“a existência de resposta – não importa se a fiscalização a entenda satisfatória ou não – é suficiente para afastar a imposição de penalidade.”*

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.

Juntamente com a impugnação, foram apresentados os documentos de fls. 204/269.

Em 23/01/2017 o processo foi encaminhado à DRJ São Paulo (fl. 273).

Posteriormente, em 07/03/2017, conforme definição da Coordenação- Geral de Contencioso Administrativo e Judicial da RFB o processo foi encaminhado para esta DRJ em Curitiba, para julgamento.

Em 17/04/2017, consoante despacho de fls. 275, o processo foi devolvido, em diligência, para a Divisão de Fiscalização - DIFIS da Delex em SP para a juntada de planilhas contendo a relação das notas fiscais emitidas no período.

Em 19/05/2017, consoante Memorando nº 005/Difis I/Delex/SPO (fls. 279/284) e relatório de fl. 286, o processo retornou para a DRJ em Curitiba (fl. 287).

Após, em 08/06/2017, consoante despacho de fl. 290, o processo foi novamente devolvido à Difis da Delex/SP para a juntada das planilhas requeridas.

Intimada (fl. 297) a contribuinte prestou as informações de fls. 299/308 e juntou planilhas, anexadas como arquivos não pagináveis, conforme termo de fl. 309. Em nova petição, fl. 314, apresentou novos demonstrativos, também anexados como

arquivos não pagináveis, consoante termos de fls. 315/316 e 320, além dos documentos de fls. 317/319 e 321/324.

Na sequência, o processo retornou para julgamento.

A Contribuinte foi intimada pela via eletrônica em data de 29/10/2018, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 406, apresentando o Recurso Voluntário de fls. 409-439 em data de 27/11/2018 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 408), pelo qual pediu o provimento do recurso para que seja reconhecida a total insubsistência do Auto de Infração, o que fez com os mesmos fundamentos demonstrados em peça de impugnação.

Em síntese, as razões de recurso foram apresentadas com as seguintes matérias:

1. Erro no critério adotado pela Fiscalização. Ausência de respaldo legal. Refazimento dos lançamentos pela DRJ - Impossibilidade. Equívocos subsistentes mesmo depois dos “relançamentos” pela DRJ. Iliquidez e incerteza.

- 1.1. O critério adotado nos lançamentos (maior valor dos produtos) diverge dos admitidos pela legislação do REFRI. Refazimento dos lançamentos pela DRJ. Introdução de motivação inovadora e ausente no arrazoado que acompanhou as autuações lavradas pela Fiscalização.
- 1.2. Equívocos subsistentes mesmo após a tentativa de “refazimento” dos lançamentos pela DRJ.

1.2.1. Erro na quantificação das mercadorias saídas em bonificação:

(1) não há justificativa entre o quanto verificado nas NFs da empresa e nos levantamentos da Fiscalização e DRJ. O volume de litros nos documentos fiscais da empresa é simplesmente inferior ao considerado movimentado pelas autoridades lançadora e julgadora;

(2) houve agrupamento indevido de produtos distintos e assim sujeitos à tributação diversa *ad rem* na tabela de valores como são os casos da “Guaraná Antarctica Diet 290ml” e “Guaraná Antarctica 290ml”, por exemplo;

(3) o Fisco segregou itens por CFOP e unidades de medida (CX, DZ, Unid,...), enquanto a Recorrente considera o total por SKU (*stock keeping unit*);

(4) a DRJ alterou o item considerado inicialmente pela Fiscalização em relação à determinada litragem, mantendo a litragem considerada para fins de determinação do cálculo do PIS e da COFINS, porém alterando o objeto da operação;

(5) o Fisco multiplicou a quantidade do item pela capacidade da embalagem; e

(6) as autoridades (lançadora e julgadora/revisora) assumiram ter havido saída de mercadoria, quando, em verdade, nenhum produto daquele marca, vasilhame e quantidade foi comercializado no período.

1.2.2. Exclusão de produtos comercializados por centros de distribuição.

- 1.3. Dever de reconhecimento da iliquidez e incerteza das autuações independentemente da conclusão pela configuração de alteração dos fundamentos dos lançamentos.

2. Ilegitimidade das exigências de PIS e COFINS sobre produtos saídos em bonificação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

O Recurso de Ofício igualmente deve ser conhecido, pois preenche os requisitos de admissibilidade previstos pelo artigo 34 do Decreto nº 70.235/72, com alterações introduzidas pela Lei nº 9532/97, e artigo 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017. Todavia, ficará prejudicado o Recurso de Ofício, considerando as razões demonstradas neste voto quanto às preliminares arguidas pela Recorrente.

2. Preliminarmente

A presente autuação abrange o período de janeiro de 2012 e março de 2012 e teve por objeto o lançamento de crédito tributário referente à COFINS (R\$ 92.969.042,09) e ao PIS/PASEP (R\$ 19.585.849,98), acrescido de multa de ofício (112,50%) e juros de mora.

A Recorrente afirma em razões de recurso que:

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 sem contraprestação correspondente (inexistência de receita tributável à concedente) e que, dessa maneira, não lhe 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/COFINS incidisse sobre essas operações, a alíquota aplicável seria de 0%, cf. art. 58-B, caput, da Lei 10.833/03; e

c. Em qualquer caso, é indevida a imputação de multa majorada, na medida em que a então Impugnante, ora Recorrente, 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.

(...)

Nessa circunstância, a Fiscalização teria duas alternativas cf. a Lei 10.833/03, mutuamente excludentes:

1) identificar os produtos saídos em bonificação e promover o respectivo enquadramento na tabela pertinente de valores de PIS/COFINS (alíquotas ad rem); ou

2) não identificando os produtos saídos, deveria aplicar alíquotas de 3,65% (PIS) e 16,65% (COFINS) sobre o respectivo valor de venda (alíquotas ad valorem), conforme o artigo 58-J, § 11, II4 c/c art. 58-I5, da Lei 10.833/2003.

(...)

Contudo, no caso concreto, a Fiscalização não adotou nenhuma dessas opções. Segundo consta dos Termos de Constatação, inobstante a Fiscalização tenha extraído as notas fiscais de bonificação do sistema Receitanetbx, obtendo todos os elementos necessários para o enquadramento dos produtos em uma das classes de incidência, o que impunha a adoção do método “1” supracitado, **preferiu enveredar por caminho novo, por ela criado sem fundamento na lei, ao arbitrar o valor, assumindo de que todos os produtos seriam do tipo sujeito às maiores alíquotas de PIS/COFINS.** E, se isso já não fosse suficiente para decretar a insubsistência, pior foi ter aplicado tabela que já não vigora à época.

Evidentemente que, ao agir nos termos mencionados, a Fiscalização desrespeitou a legislação, justificando o cancelamento dos lançamentos. Incabível, assim, o procedimento da DRJ de, a pretexto de rever as exigências, refazer as autuações, procurando proceder ao enquadramento no item correto da tabela vigente no período auditado (conduta que redundou na redução parcial e em Recurso de Ofício).

Com relação às bonificações nas vendas de bebidas, entende a Autuada que a legislação aplicável para efeito de apuração dos valores de PIS/COFINS devidos pelos optantes do REFRI (regime especial *ad rem*), 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, motivo pelo qual excluiu da apuração das contribuições as bebidas transferidas gratuitamente a terceiros.

A Autoridade Fiscal lavrou o auto de infração por concluir que os produtos dados em bonificação deveriam integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que a exclusão dos descontos incondicionais é prevista para a base de cálculo do Regime Geral (art. 1º, da Lei nº 10.833/2003), sendo permitida apenas para os casos previstos pelo artigo 1º, que é o valor do faturamento.

Conforme informações do Termo de Constatação, a fiscalização calculou as Contribuições com as maiores alíquotas por produto informadas pelo Contribuinte nas Fichas 10ª e 20ª das DACTON's mensais do ano-calendário de 2012, aplicando a multa agravada de 112,5%, com fundamento no artigo 44, § 2º, inciso I da Lei nº 9.430/96, uma vez não apresentados pela empresa os cálculos dos tributos supostamente devidos.

Em síntese, *AD VALOREM* representa uma tributação variável, com percentual sobre a produção e *AD REM* representa uma tributação fixa/específica para todo o setor, estabelecida por pauta, incidindo **sobre o produto** (peso ou quantidade).

O PIS e COFINS devidos no âmbito do REFRI são calculados por tipo de produto e marca comercial, identificando-se o valor de referência daquele produto para fixação de um valor base que será multiplicado para que seja estabelecida a alíquota.

A Lei nº 10.833/2003 determinava há época dos fatos geradores em seu artigo 58-L, inciso I (posteriormente revogado pela Lei nº 13.097/2015), que o critério residual a ser adotado para cada tipo de produto é o menor valor-base dentre os listados. Vejamos:

Art. 58-L. O Poder Executivo fixará qual valor-base será utilizado, podendo ser adotados os seguintes critérios:

I – até 70% (setenta por cento) do preço de referência do produto, apurado na forma dos incisos I ou II do § 4º do art. 58-J desta Lei, adotando-se como residual, para cada tipo de produto, o menor valor-base dentre os listados;

Todavia, o Auditor Fiscal utilizou o maior valor correspondente a tabela que constava na DACTON da Recorrente, aplicando a todos os produtos pertinentes àquela tabela.

No Item 9 do Termo de Constatação PIS (fls. 120-131) e Item 9 do Termo de Constatação COFINS (fls. 144-155), é possível verificar que o Auditor Fiscal observou o acesso às Notas Fiscais de bonificação (CFOP 5910 e 6910) das empresas incorporadas COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV (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), extraídas do sistema Receitanetbx – notas fiscais eletrônicas, utilizando para base de cálculo do PIS e da COFINS devida as maiores alíquotas por produto informadas pelo contribuinte nas Fichas 10 A e 20 A das DACTON's mensais do ano-calendário fiscalizado.

E a identificação dos produtos, marcas e quantidades foi reconhecida pelo ilustre Julgador de 1ª Instância, que assim observou:

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 (conforme planilhas que acompanham os Termos de Constatação PIS e Cofins), o correto seria a adoção dos valores fixados no Decreto nº 6.707, de 23 de dezembro de 2008, mais especificamente nas tabelas contidas no seu Anexo III (na redação dada pelo Decreto nº 7.455, de 2011 – em vigor ao tempo dos fatos geradores analisados). Nesse contexto, e diante da necessidade de se efetuar ajustes nos cálculos efetuados, procedeu-se à elaboração dos demonstrativos de fls. 327/374 (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 no que diz respeito às diferenças que não foram objeto de lançamento.

A impugnante informa que teria havido erro na quantificação de algumas bebidas em relação ao tipo de embalagem utilizada (fls. 154/155):

(...)

Analisando-se os documentos apresentados pela contribuinte, fls. 218/224, percebe-se que, de fato, alguns dos produtos mencionados foram indicados como tendo saído em embalagens contendo menos unidades do que as que foram consideradas no lançamento.

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 identificados. Importante ressaltar que, quanto aos itens não reclamados, 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.

(...)

Apesar de a contribuinte não tecer qualquer consideração a respeito, nas planilhas elaboradas 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 respectiva. Vê-se, ainda, que semelhante equívoco ocorreu quando da quantificação de parte das saídas de chope em barril (as quantidades de saídas foram multiplicadas pelas quantidades de litros contidos nos barris, porém as notas fiscais indicam o próprio litro como unidade de medida). Os ajustes decorrentes desses equívocos, efetuados de ofício nos termos do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, estão contemplados no demonstrativo de fls. 327/374. (sem destaques no texto original)

O ilustre Julgador *a quo* procedeu à redução dos valores exigidos e afastou o agravamento da multa de ofício, afirmando pela possibilidade de eventuais correções no lançamento.

Com isso, constam no Item 5 do voto condutor da decisão recorrida os seguintes ajustes:

4. Resumo do voto

À vista do presente voto, o lançamento fica assim disposto:

Período de Apuração	PIS			COFINS		
	Lançado	Exonerado	Mantido	Lançada	Exonerada	Mantida
01/2012	5.440.505,92	3.666.038,04	1.774.467,88	25.861.273,73	17.409.523,90	8.451.749,83
02/2012	7.483.716,11	4.825.034,98	2.658.681,13	35.531.555,06	22.870.534,48	12.661.020,58
03/2012	6.661.627,95	4.259.952,27	2.401.675,68	31.576.213,30	20.129.264,37	11.446.948,93
TOTAIS	19.585.849,98	12.751.025,29	6.834.824,69	92.969.042,09	60.409.322,75	32.559.719,34

Além dos valores indicados como passíveis de exoneração, deve-se, também, ajustar a multa de ofício, reduzindo-a de 112,5% para 75% sobre as contribuições remanescentes.

Ocorre que a forma de apuração adotada pela fiscalização incorreu em vício insanável, uma vez que o montante supostamente devido não foi calculado nos moldes previstos pela legislação aplicável.

E, não atendida a correta hipótese de incidência no ato do lançamento, não poderia a DRJ de origem proceder à correção através da adequação da autuação à norma legal incidente ao presente caso.

Como acima mencionado, da análise do demonstrativo de fls. 316-341, constata-se que o Ilustre Julgador *a quo*, apesar de reconhecer o erro no critério de apuração, procedeu à correção da base de cálculo e da alíquota aplicada.

Com a devida *vênia* ao entendimento aplicado pela Turma Julgadora de 1ª Instância, não há que ser invocado o artigo 60 do Decreto nº 70.235/72 apenas pelo fato de ter sido oportunizada a impugnação à autuação, o que afasta “*quaisquer sinais de preterição do direito de defesa*” e, por sua vez, permite a correção de “*equivocos*” do ato de lançamento.

O critério quantitativo da Regra Matriz de Hipótese de Incidência não deve ser interpretada como mera e irrelevante irregularidade, incorreção ou omissão.

O erro na subsunção do fato ao critério quantitativo da regra-matriz configura erro de direito e insanável vício material, uma vez que o Auditor Fiscal, ao verificar a suposta ocorrência do fato gerador, falhou ao determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, desvirtuando a correta constituição do crédito tributário e afrontando a previsão do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

No caso, não ocorreu mero erro formal no lançamento, mas sim em erro de direito sobre o crédito tributário objeto da autuação, afastando a necessária liquidez e certeza em decorrência de subsunção equivocada do fato à norma.

E o vício material é impossível de ser convalidado, como fez a DRJ de origem.

Neste mesmo sentido já decidiu este Colegiado em julgamento ao PAF nº 10314.722789/2017-20, no qual foi declarada a nulidade do lançamento por vício material em outra autuação da mesma Contribuinte, cujo voto condutor do Ilustre Conselheiro Pedro Bispo de Souza foi integralmente acompanhado por esta Relatora, como se constata do v. Acórdão nº 3402-006.835, com Ementa abaixo reproduzida:

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 conseqüente nulidade material, para não haver conflito com o disposto nos Art. 10, 31, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal), no Art. 142, 145 e 146 do Código Tributário Nacional, art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no Art. 31 do Decreto n. 70.235/72 e art. 2º da lei 9.784/99.

Igualmente a título de fundamentação, peço *vênia* para adotar as conclusões que conduziram o r. voto do Ilustre Conselheiro Relator no julgamento em referência:

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:

(...)

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 nº6.707/2008, 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 nº7.742/2012.

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 ementas representativas dessa posição:

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª 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– 3ª Câmara / 2ª 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 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) (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 conseqüente nulidade material, para não haver conflito com o disposto nos Art. 10, 31, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal), no Art. 142, 145 e 146 do Código Tributário Nacional, art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no Art. 31 do Decreto n. 70.235/72 e art. 2º da lei 9.784/99.

(Acórdão nº3201004.883 da 2ª Câmara / 1ª 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 conseqüente nulidade material, para não haver conflito com o disposto nos Art. 10, 31, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal), no Art. 142, 145 e 146 do Código Tributário Nacional, art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no Art. 31 do Decreto n. 70.235/72 e art. 2º da lei 9.784/99.

(Acórdão 3302-007.267 da 3ª Câmara / 2ª 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 S 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 GUARANA ANTARCTICA LT E GUARANA 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 Antártica Diet" x "Guaraná Antártica".

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, surpreendentemente, 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.º 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. (sem destaques no texto original)

Outrossim, em decisões proferidas por outros Colegiados deste Tribunal Administrativo, igualmente restou reconhecido o vício material nas demais autuações lavradas contra a mesma Contribuinte, a exemplo do Acórdão nº 3301-006.485¹ (Relatora: Conselheira

¹ ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

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

Considerando o ônus da prova da fiscalização, a ausência de base legal ao lançamento e sua metodologia e cálculos estranhos à lei, implicam na sua 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

Liziane Angelotti Meira); **Acórdão nº 3302-007.267²** (Redator Designado: Conselheiro Walker Araujo); **Acórdão nº 3201-004.884³** (Redator Designado: Conselheiro Pedro Rinaldo de Oliveira Lima).

Em razão dos fundamentos expostos neste voto, bem como pelas conclusões aplicadas por outros Colegiados deste Tribunal Administrativo, está correta a defesa ao invocar preliminarmente a nulidade do auto de infração, a qual acato para que seja cancelado o lançamento por vício material.

Por fim, considerando a nulidade da autuação, restam prejudicados os demais argumentos da Contribuinte em razão do integral reconhecimento do mérito a seu favor.

Pelo mesmo motivo, nego provimento ao Recurso de Ofício.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário para declarar a nulidade do lançamento por vício material.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

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.

² ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

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

Considerando o ônus da prova da fiscalização, a ausência de base legal ao lançamento e sua metodologia e cálculos estranhos à lei, implicam na sua conseqüente nulidade material, para não haver conflito com o disposto nos Art. 10, 31, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal), no Art. 142, 145 e 146 do Código Tributário Nacional, art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no Art. 31 do Decreto n. 70.235/72 e art. 2º da lei 9.784/99.

³ ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

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

Considerando o ônus da prova da fiscalização, a ausência de base legal ao lançamento e sua metodologia e cálculos estranhos à lei, implicam na sua conseqüente nulidade material, para não haver conflito com o disposto nos Art. 10, 31, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal), no Art. 142, 145 e 146 do Código Tributário Nacional, art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no Art. 31 do Decreto n. 70.235/72 e art. 2º da lei 9.784/99.