



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10314.723050/2017-35  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-006.485 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 24 de julho de 2019  
**Recorrentes** AMBEV S.A.  
FAZENDA NACIONAL

**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 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, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira Presidente

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antônio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

**Relatório**

Visando à elucidação do caso, adoto e cito o relatório do constante da decisão recorrida, Acórdão no. **08-18.877- 4a Turma da DRI/FOR** (fls 257/277):

Em decorrência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações fiscais pela contribuinte qualificada, foram lavrados os autos de infração de fls. 142/151, por meio dos quais se exige o recolhimento de R\$ 33.760.332,96 de Cofins não cumulativa e de R\$ 7.112.215,89 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. 116/141, a autuação, cientificada em 23/11/2017 (fl. 156), 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 11/2012. 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 21/12/2017, a interessada, por meio de procuradores, ingressou com a impugnação de fls. 162/189, 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 n.º 6.707/2008).

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

Afirma que a fiscalização entendeu que as bonificações seriam o mesmo que descontos incondicionais, “cuja exclusão só é prevista para a base de cálculo do Regime Geral (art. 1º, da Lei n.º 10.833/2003), o qual não pode ser usado para justificar a não inclusão das bonificações ou outros descontos incondicionais na base de cálculo do Regime Especial de Tributação, que é a quantidade vendida.”

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

A seguir, no item II.2 (Nulidade. 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 compreensiva de todos os itens em relação aos quais a fiscalização aplicou alíquotas previstas em normas revogadas.”

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

Acrescenta, também, que houve incorreta quantificação dos volumes saídos em bonificação. A título ilustrativo diz que “os refrigerantes comercializados pelas empresas envolvidas saíam ‘packs’ contendo 6 unidades, e não as 12 unidades que a fiscalização erroneamente considerou como tendo saído dos estabelecimentos 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, 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.

Analizada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou parcialmente procedente, com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/11/2012 a 30/11/2012

**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 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.

Foi apresentado Recurso Voluntário (fls. 289/313), no qual a Recorrente no qual repisa os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade. No voto serão abordados os questionamentos.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser conhecido.

Cumpra consignar, inicialmente, que se esposou a linha de entendimento do Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, no voto vencedor do Acórdão 3201004.884– 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Entendimentos semelhantes foram também adotados nos acórdãos no. 3201004.885– 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária e no. 3201004.883– 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

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

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

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

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

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

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

Art. 49. A contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS devidas pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos classificados nas posições 22.01, 22.02, 22.03 (cerveja de malte) e no código 2106.90.10 Ex 02 (preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebida refrigerante), todos da TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.542, de 26 de dezembro de 2002, serão calculadas sobre a receita bruta decorrente da venda desses produtos, respectivamente, com a aplicação das alíquotas de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) e 11,9% (onze inteiros e nove décimos por cento).

§ 1º O disposto neste artigo, relativamente aos produtos classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI, alcança, exclusivamente, água, refrigerante e cerveja sem álcool.

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

(...)

Art. 52. A pessoa jurídica industrial dos produtos referidos no art. 49 poderá optar por regime especial de apuração e pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados por unidade de litro do produto, respectivamente, em:

I – água e refrigerantes classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI, R\$ 0,0212 (duzentos e doze décimos de milésimo do real) e R\$ 0,0980 (noventa e oito milésimos do real);

II - bebidas classificadas no código 2203 da TIPI, R\$ 0,0368

(trezentos e sessenta e oito décimos de milésimos do real) e R\$ 0,1700 (dezessete centésimos do real);

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

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

§ 2º (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Este erro não é um pequeno erro de fato que pode ser corrigido, é um erro qualitativo que causa a nulidade do lançamento. Ou seja, o lançamento possui uma apuração contrária às determinações legais.

A autoridade julgadora a quo verificou essa situação, mas decidiu refazer o lançamento e incluir novo fundamento para a sua manutenção, uma vez que distinguiu bonificações de descontos incondicionais. A fiscalização tinha considerado equivalente a natureza jurídica dos descontos incondicionais e das bonificações.

Em adição ao já registrado, também é possível verificar que a fiscalização não apurou créditos e não considerou os pagamentos antecipados do SICOBE. Desse modo, outro lançamento se configurou ao longo do processo, situação que não é permitida nos moldes expostos na legislação própria do processo administrativo federal, conforme Art. 10 do Decreto 70.235/72 e no CTN, arts. 142 e 146.

Considerando que o ônus da prova pertence à fiscalização, considerando a ausência de base legal ao lançamento e a metodologia e cálculos estranhos à lei, é de se concluir pela nulidade material do lançamento, em consonância com o disposto nos arts. 10, 31, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72, nos arts. 142, 145 e no art. 146 do Código Tributário Nacional, no art. 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.

Restam prejudicados os demais argumentos do contribuinte em razão do reconhecimento do mérito a seu favor, de forma integral. Igualmente, negar provimento Recurso de Ofício, pelo mesmo motivo.

### CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto e sobre todos os fundamentos legais, fatos e motivos apresentados, vota-se pelo provimento do Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora