



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

Processo n° 10314.720458/2016-74
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3201-004.883 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de janeiro de 2019
Matéria AUTOS DE INFRAÇÃO PIS/COFINS
Recorrentes AMBEV S/A
FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar os autos de infração, em virtude de nulidade material no lançamento. Restou prejudicada a apreciação do Recurso de Ofício. Vencido o conselheiro Marcelo Giovani Vieira, que rejeitou a preliminar de nulidade. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Josefovicz Belisario

(assinatura digital)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinatura digital)

Marcelo Giovani Vieira - Relator.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcelo Giovanni Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Júnior.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de Pis e Cofins, no valor total original de R\$ 308.554.757,25, relativos aos meses de 04/2001, 05/2011 e 06/2011, decorrente de auditoria procedida pela Auditora-Fiscal da Receita Federal Cristiane Bruno Della Rocca.

Para início do relatório, reproduzo trecho do relatório de primeira instância:

Segundo os Termos de Constatação – COFINS – REFRI e PIS-REFRI, de fls. 120/153 e 154/187, a autuação, cientificada em 28/03/2016 (fl. 203), 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 04/2011 a 06/2011. Consta do Termo de Constatação, também, que devido ao não atendimento de intimações para a apresentação de demonstrativos de bases de cálculo relativamente aos valores não recolhidos sobre as ditas bonificações, o lançamento foi efetuado com apoio nas planilhas “Demonstrativo do PIS devido sobre bonificações através do Regime de Apuração – REFRI” e “Demonstrativo da COFINS devida sobre bonificações através do Regime de Apuração – REFRI”. Consta, ainda, que a multa de ofício de 75% foi aumentada de 50%, nos termos do art. 44, § 2º, I da Lei nº 9.430, de 1996, e suas alterações e que a relação das notas fiscais de bonificação, CFOP 5910 e 6910, das empresas incorporadas foram extraídas do sistema Receitanetbx – notas fiscais eletrônicas.

Em 26/04/2016, a interessada, por meio de procuradores, ingressou com a impugnação de fls. 205/227, 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 há revogada; (b.2) houve erro no enquadramento de mercadorias nos grupos da tabela adotada pela Fiscalização; (b.3) foram consideradas quantidades de mercadorias incompatíveis com os produtos comercializados; e (b.4.) não poderiam ter sido autuadas as saídas promovidas por estabelecimentos comerciais ("CDDs"), na medida em que, se o PIS/COFINS incidisse 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. 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. Entende que a ilegalidade é incontornável e que “deve ser cancelada a exigência de todos os itens em relação aos quais a fiscalização aplicou alíquotas 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 “a Cia. de Bebidas das Américas comercializava chope em barris de litragens variadas, indicando, nas respectivas NFs, o volume vendido, em litros (cf. doc. 04). Todavia, a Fiscalização considerou que as quantidades indicadas nos respectivos documentos fiscais referiam-se aos barris, multiplicando-as pela capacidade de armazenamento correspondente.” Aduz que os mesmos erros se repetem em relação à grande maioria dos produtos autuados.

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 toda a autuação por vício material. Aludido vício, salienta, é insanável, já que, “a

pretexto de exigir o PIS/Cofins sobre bonificações, cobra-se valores diversos dos que seriam devidos a tal título, o que não se pode admitir, nem mesmo pela via das mais oblíqua das interpretações.”

No item seguinte, (II.3. Improcedência da majoração da multa em 50%. Ausência de embaraço à fiscalização. O contribuinte não está obrigado a proceder aos cálculos daquilo que o agente fiscal considera ser a matéria tributável.) diz que a existência de resposta, satisfatória ou não, é suficiente para afastar a imposição de penalidade. Salienta que atendeu tempestivamente a todas as solicitações que foram feitas e que a “eventual discordância ou desapontamento da fiscalização com os termos da resposta dada não dá ensejo a se falar em omissão na colaboração com os agentes fiscais.”

Aduz, ainda, que a pretensão fiscal foi a de “delegar à impugnante a tarefa de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido” mas que tal competência é privativa, vinculada, obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, da própria autoridade administrativa. Entende, em decorrência, não ser aplicável a penalidade majorada.

A DRJ/Curitiba/PR – 3ª Turma, por meio do Acórdão 06-55.426, de 24/08/2016, decidiu pela procedência parcial da Impugnação. Reproduzo a ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

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.

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.

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.

Em função da exoneração de crédito tributário em valor superior ao limite de alçada, houve Recurso de Ofício.

A empresa então interpôs o Recurso Voluntário, onde reforça os argumentos de defesa, acrescentando:

- que a decisão recorrida teria alterado o fundamento do lançamento; o lançamento teria como fundamento a impossibilidade de exclusão de descontos incondicionais no regime especial *ad rem* e o acórdão da DRJ impôs requisitos para que a bonificação em mercadoria fosse considerada desconto incondicional; que as alíquotas utilizadas no lançamento foram alteradas pelo acórdão recorrido; que a DRJ baseia suas conclusões em normas aplicáveis em matéria de IRPJ, e que não se pode utilizar analogia para exigir tributo indevido, cf. art. 108, §1º do CTN¹; que o Fisco adotou tabelas revogadas;

- que o Fisco tributou equivocadamente as saídas de Centro de Distribuição, filial da empresa que não é indústria, resultando em duplicidade de cobrança; que, no REFRI, a incidência de PIS/COFINS era concentrada nos estabelecimentos fabricantes (art. 58-J da Lei 10.833/2003); os estabelecimentos comerciais estavam sujeitos à alíquota zero (art. 58-B)

- que somente há fato gerador de Pis e Cofins na venda onerosa; que o bônus é espécie de doação; colaciona jurisprudência em seu favor; que o bônus não é desconto incondicional; que diferem juridicamente desconto e bonificação; as bonificações configuram custos de prática comercial; que o REFRI não pode ser aplicado a mercadorias que não sejam vendidas.

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 trata, 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.

O julgamento no Carf, em 21/03/2018, foi convertido em diligência, por meio da Resolução 3201-001.288, para esclarecimentos das partes quanto aos alegados erros materiais nos cálculos efetuados pela decisão recorrida.

O Fisco procedeu à diligência e juntou, às fls. 517/542, despacho de diligência, onde se apuram diversas correções de erros no lançamento e na decisão recorrida.

¹ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

(...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

A empresa se manifesta, fls. 551/556, reiterando pelo cancelamento integral do lançamento, em vista dos erros e incompletudes, entendendo ilegais as correções efetuadas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Relator

O recurso é tempestivo e não havendo outros óbices deve ser conhecido.

Preliminar de nulidade da decisão recorrida por alteração de fundamento

Conforme relatado, a recorrente alega que a DRJ teria inovado no fundamento do lançamento, ao especificar requisitos para que as bonificações fossem consideradas como descontos incondicionais e desse modo, excluídos da base de cálculo.

Verifico que o fundamento do Auditor-Fiscal foi que, no regime especial de bebidas frias – REFRI, então regulamentado pelo Decreto 6.707/2008, não há possibilidade de exclusão de descontos incondicionais concedidos.

Transcrevo trecho do Relatório Fiscal (fl. 121 e seguintes):

*“No caso de ser optante da tributação ad rem, ou seja, pela quantidade produzida de bebidas, de acordo com o Regime Especial de Tributação das Bebidas Frias, também conhecido como “REFRI”, amparado pelo Decreto 6.707/2008, apresentar planilha identificando as bonificações na venda de bebidas, cujas quantidades não foram objeto do cálculo do PIS e COFINS, uma vez que segundo o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil a **exclusão dos descontos incondicionais é prevista para a base de cálculo do Regime Geral (art. 1º, da Lei 10.833/2003). Os parágrafos 2º e 3º deixam claro que a exclusão dos descontos incondicionais é permitida exclusivamente para a base de cálculo do artigo 1º, que é o valor do faturamento.**”* (grifo do original)

fl. 361: Na decisão recorrida, verifico que tal fundamento é mantido e reassegurado,

*Em decorrência da opção ao regime especial, portanto, referidas contribuições deixam de ser calculadas com base na receita bruta da venda de bens e serviços, conforme definido pelos artigos 1.º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e passam a ser calculadas com base na quantidade de litros do produto saída do estabelecimento e do valor-base por unidade de produto. Dito de outra forma, a base de cálculo das contribuições, que na regra geral é o faturamento e que tem como fator determinante o **preço efetivo de venda (ad valorem) da mercadoria/produto**, passa, dada a opção feita pela contribuinte pelo regime especial, a ter como fator determinante na apuração da base de cálculo a quantidade de litros do*

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

E ainda, às fls. 363:

“Assim, analisando-se todos os dispositivos mencionados, resta claro que a exclusão das mencionadas bonificações concedidas da base de cálculo do Pis e da cofins é incabível, mesmo na hipótese de elas serem equiparadas aos descontos incondicionais concedidos.”

Portanto, o fundamento jurídico é o mesmo : no regime REFRI não há descontos incondicionais para excluir da base de cálculo, porque o cálculo se faz a partir da quantidade comercializada, e não do preço em cada operação.

Evidente que, à vista da Impugnação, a decisão recorrida abrange discussões não havidas no lançamento, para contrapor os argumentos da Impugnação, mas isto não se caracteriza como inovação de fundamento. No caso, a indicação de requisitos para caracterização de bonificações em mercadorias como descontos incondicionais, manejada pela decisão recorrida, representa reforço à tese de que a presente bonificação não geraria direito de exclusão, **ainda que** estivéssemos no regime geral de tributação. Trata-se, como se vê, de mero reforço teórico/argumentativo, natural na dialética processual.

Quanto à tributação ou não das saídas de estabelecimento distribuidor, o Fisco não os distingue, e por decorrência considera todas as saídas tributáveis. O mesmo tratamento dado pela DRJ (fl. 371):

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

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

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

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

I – na industrialização por encomenda, será exercida pelo encomendante;

II – alcança todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante, abrangendo todos os produtos de que trata o art. 1º, por ela fabricados ou importados.

(Grifou-se)

Aludida regra também consta da IN RFB nº 950, de 2009:

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

I - águas classificadas na posição 22.01 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006;

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

III - cervejas classificadas na posição 22.03 da Tipi.

§ 1º A opção de que trata o caput:

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

Sendo assim, apesar do CNAE de alguns dos estabelecimentos da pessoa jurídica não indicarem a atividade de industrialização, uma vez que os produtos por elas comercializados são fabricados pelo estabelecimento matriz ou mesmo importados, há que se manter o lançamento tal como efetuado.

Portanto, não se vê divergência quanto ao fundamento também para esta suscitação.

Preliminar de nulidade do lançamento por erro de apuração

A recorrente sustenta ainda que os ajustes efetuados pela decisão recorrida comprovariam a iliquidez do lançamento, maculando-o de nulidade. Aponta os seguintes supostos erros no lançamento:

(b.1) os valores de PIS/COFINS adotados pela Fiscalização se basearam em legislação já revogada;

(b.2) houve erro no enquadramento de mercadorias nos grupos da tabela adotada pela Fiscalização;

(b.3) foram consideradas quantidades de mercadorias incompatíveis com os produtos comercializados; e

(b.4.) não poderiam ter sido autuadas as saídas promovidas por estabelecimentos comerciais (“CDDs”), na medida em que, se o PIS/COFINS incidisse sobre essas operações, a alíquota aplicável seria de 0%, cf. art. 58-B, caput, da Lei n. 10.833/03;

Os erros b1 e b2 se confundem. Referem-se à utilização das maiores alíquotas por produto informadas pelo contribuinte nas fichas 10 A e 20 A dos Dacon's. Ao aplicar a maior alíquota entre os grupos de bebidas, deixou-se de observar a alíquota específica por marca. As alíquotas corretas são do Decreto 6.707/2009, com a redação dada pelo Decreto

7.455/2011. O Fisco não indica qualquer Decreto como origem das alíquotas, porque as retirou dos Dacon's, portanto, não há a alegada utilização de legislação revogada.

Decerto que há erro importante quando o Fisco utiliza as maiores alíquotas do grupo de bebidas, sem atentar à marca. Todavia, trata-se de erro plenamente identificável e sanável. A DRJ corrigiu as alíquotas aplicáveis em conformidade com o Decreto 7.455/2011, e também os pequenos erros de unidade estatísticas (erro b3).

De fato, o PAF **permite** a correção de erros no lançamento, cf. artigo 60², que abrange ampla margem de correção de erros de cálculo.

Os erros em foco não configuram falha de motivação ou de critério jurídico, mas equívoco material de apuração, isto é, erros de alíquotas e unidades de medida, plenamente sanáveis.

A nulidade somente é ensejada pela ausência dos requisitos formais do artigo 10³, incompetência de autoridade ou do cerceamento do direito de defesa, cf. artigo 59⁴, o que não se configura no presente caso, posto que os erros apontados são identificáveis e sanáveis, a própria recorrente identificou os erros cometidos e deles se defendeu.

Conforme visto no relatório, houve ainda diversas correções nos cálculos efetuados pela DRJ, apurados na diligência fiscal.

No resumo 1, fl. 541, o Fisco aponta os valores a cancelar do lançamento, em vista de erros de alíquota, cometidos na decisão recorrida, e também majorações de alíquotas em relação ao lançamento, o que é vedado em sede de julgamento, que não poderia agravar a exigência, nos termos do §3º do artigo 18 do PAF:

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.

§ 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

² Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

³ Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

⁴ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.

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

§ 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.

No resumo 2, fl. 542, o Fisco aponta os valores a cancelar do lançamento, em vista de outros erros materiais cometidos no lançamento e não corrigidos pela decisão recorrida.

Considerando tratar-se de erros materiais, e que na manifestação à diligência, a empresa não acusa erro específico nesta apuração, mas apenas utiliza a expressão genérica de “outros erros”, tenho que as correções devem ser acolhidas.

A correção material do lançamento pode ser feita a qualquer momento, ou mesmo de ofício, nos termos do artigo 32 do PAF:

Art. 32. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

Pode, até mesmo, ser feita em revisão de ofício do lançamento, por parte da autoridade lançadora, naquelas matérias não apreciadas pelo Carf, conforme artigos 145, III e 149 do CTN.

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

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

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

(...)

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

I - quando a lei assim o determine;

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

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa,

recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

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

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

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

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

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

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

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

O artigo 146 do CTN veda apenas a alteração do critério jurídico, e não o erro material de alíquota. Com efeito, como visto, não se trata de alterar a motivação ou a fundamentação do lançamento, mas de alterar números de cálculos. Se a base fática subsume-se à matriz de incidência legal, performa o fato gerador. Se as bonificações são tributáveis, o que será analisado no mérito, a motivação e fundamentação do lançamento são hígidos.

No mesmo sentido colaciono o Acórdão 9303-003.520, do qual copio parte da ementa:

ERRO DE CAPITULAÇÃO E NA APURAÇÃO DO QUANTUM AJUSTADOS PELO ÓRGÃO JULGADOR. NECESSIDADE DE AVALIAÇÃO DOS EFEITOS E DA PROFUNDIDADE.

A constatação de que o lançamento encontra-se maculado de erro e de que o órgão julgador de primeira instância promoveu os ajustes necessários ao seu ajuste não é suficiente, por si só, para a invalidar o procedimento, por cerceamento do direito de defesa.

Cabe à instância ad quem apurar inicialmente se os erros perpetrados efetivamente cercearam o direito de defesa do contribuinte e, caso a resposta a tal indagação seja afirmativa, decretar a nulidade do lançamento. Em sentido inverso, como é o caso dos autos, em caso de resposta negativa, não há fundamento para anulação.

Ademais, cumpre a este Colegiado avaliar, caso a caso, se a correção representa agravamento ou inovação na fundamentação, capaz de determinar a lavratura de auto de infração complementar e, em caso afirmativo, decretar a insubsistência da exigência, na hipótese de não ter sido adotada tal providência.

Entretanto, o exclusivo ajuste do lançamento, levado a efeito por meio de cálculos triviais, que em nada alteram a linha mestra da acusação, não representam inovação na fundamentação. Trata-se de ajuste promovido com fulcro no art. 145, I, do CTN, que não se submete às condições elencadas no art. 149 do mesmo diploma, como já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça.

Recurso Especial do Procurador Negado e Recurso Especial do Contribuinte Negado

Desse modo, dou parcial provimento ao recurso, nesta parte, para exonerar do lançamento os valores conforme apurado na diligência fiscal.

Vencido na preliminar, deixo de apresentar o voto de mérito.

(assinatura digital)

Marcelo Giovani Vieira - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Redator Designado

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme portaria de condução e Regimento Interno deste Conselho, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e considerando tempestivo, o Recurso Voluntário deve ser conhecido.

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

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

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

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

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

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

"Art. 49. A contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS devidas pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos classificados nas posições 22.01, 22.02, 22.03 (cerveja de malte) e no código 2106.90.10 Ex 02 (preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebida refrigerante), todos da TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.542, de 26 de dezembro de 2002, serão calculadas sobre a receita bruta decorrente da venda desses produtos, respectivamente, com a aplicação das alíquotas de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) e 11,9% (onze inteiros e nove décimos por cento). (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

§ 1o O disposto neste artigo, relativamente aos produtos classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI, alcança,

exclusivamente, água, refrigerante e cerveja sem álcool. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

(...)

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

I – água e refrigerantes classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI, R\$ 0,0212 (duzentos e doze décimos de milésimo do real) e R\$ 0,0980 (noventa e oito milésimos do real); (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Decreto nº 5.162, de 2004)

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

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

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

§ 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 irretratável, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção.

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

CONCLUSÃO

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

Voto proferido.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

A presente declaração de voto tem por objetivo pontuar o entendimento pelo qual manifesto-me pela nulidade do lançamento combatido.

É sabido que no âmbito do direito público, impera o princípio da legalidade, do qual decorre o poder-dever da Autoridade administrativa de rever seus próprios atos quando eivados de ilegalidade ou nulidade, chamado também de princípio da autotutela, justificado pela primazia do interesse público.

No âmbito do direito tributário, contudo, a autotutela é regulamentada, ou, ainda, limitada, ao disposto nos artigos 145, 146 e 149 do CTN e, portanto, a estes dispositivos devem se submeter a administração tributária quando da revisão de um ato formal de lançamento.

Nesse sentido, colhem-se manifestações dos Tribunais pátrios, resumida no seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça proferido em sede de Recurso Representativo de controvérsia:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA) ORIGINADA DE LANÇAMENTO FUNDADO EM LEI POSTERIORMENTE DECLARADA INCONSTITUCIONAL EM SEDE DE CONTROLE DIFUSO (DECRETOS LEIS 2.445/88 E 2.449/88). VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO QUE NÃO PODE SER REVISTO. INEXIGIBILIDADE PARCIAL DO TÍTULO EXECUTIVO. ILIQUIDEZ AFASTADA ANTE A NECESSIDADE DE SIMPLES CÁLCULO ARITMÉTICO PARA EXPURGO DA PARCELA INDEVIDA DA CDA. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL POR FORÇA DA DECISÃO, PROFERIDA NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO, QUE DECLAROU O EXCESSO E QUE OSTENTA FORÇA EXECUTIVA. DESNECESSIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DA CDA.

(...)

*4. O princípio da imutabilidade do lançamento tributário, insculpido no artigo 145, do CTN, prenuncia que o **poder-dever de autotutela da Administração Tributária, consubstanciado na possibilidade de revisão do ato administrativo constitutivo do crédito tributário, somente pode ser exercido nas hipóteses elencadas no artigo 149, do Codex Tributário, e desde que não ultimada a extinção do crédito pelo decurso do prazo decadencial quinquenal, em homenagem ao princípio da proteção à confiança do contribuinte (encartado no artigo 146) e no respeito ao ato jurídico perfeito.***

(...)

9. Recurso especial desprovido.

Acórdão submetido ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1115501/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/11/2010, DJe 30/11/2010)

Por óbvio que não se está a negar que a Administração Pública, na busca da preservação do interesse coletivo maior, deve esforçar-se na correção de possíveis erros que possam, em última análise, acarretar ilegalidades. Todavia, em mesma sintonia se encontram demais preceitos de igual importância, tal como o princípio da confiança legítima, amplamente consagrado no direito pátrio, sendo dever do aplicador do direito a sua observância simultânea.

Na situação examinada, se está diante de situação em que a revisão do ato administrativo de lançamento ocorreu em desrespeito direto aos direitos do contribuinte, sem que tenha a Fiscalização sequer justificado, dentre as hipóteses previstas no art. 149 do CTN, em qual delas se enquadraria a revisão do enquadramento tributário que deve suportar o lançamento, incorrendo, assim, em ilegalidade manifesta.

(assinatura eletrônica)

Tatiana Josefovicz Belisário