Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10314.720458/2016-74

Processo nº	10314.720458/2016-74
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-010.099 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	21 de janeiro de 2020
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	AMBEV S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PAF. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.
Para que o recurso especial seja conhecido, é necessário que a recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, enfrentando questão fática equivalente, a legislação tenha sido aplicada de forma diversa.

Hipótese em que as decisões apresentadas a título de paradigma trataram de questões diferentes daquela enfrentada no acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Jorge Olmiro Lock Freire, que conheceram do recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Walker Araújo (suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo Procurador (fls. 581/594), admitido pelo despacho de fls. 596/599, contra o Acórdão 3201-004.883 (fls. 560/579), de 30/01/2019, o qual restou assim ementado:

> 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.

Entende a Fazenda que a discussão cinge-se ao emprego adequado de alíquotas na apuração do valor tributável. Acresce que a classificação de um ato jurídico como nulo decorre do juízo sobre a gravidade do erro incorrido, e que, portanto, nem todo erro, irregularidade ou vício constitui causa de nulidade. Averba que "as hipóteses de nulidade restringem-se àquelas enumeradas no art. 59 do Decreto 70.235/72, que não contempla a hipótese de erro na apuração do tributo", e que "eventual erro no procedimento de apuração da base de cálculo do tributo não importou preterição do direito de defesa", sendo que o TVF descreveu a motivação fática e explicou o cotejo efetuado entre os dados apresentados pela empresa por meio de declarações e os arquivos magnéticos entregues por ocasião da fiscalização. Acresce que a revisão do lançamento não constitui excepcionalidade, mas se compreende no regular curso do procedimento de constituição do tributo.

Em conclusão, reitera "*que sendo a atividade tributária estritamente vinculada, todo e qualquer erro de interpretação ou de critérios jurídico importará ilegalidade mas eventuais ilegalidades serão, em regra, sanadas pelo processo de revisão que tem lugar nas instâncias de julgamento do contencioso tributário e importarão a adequação do lançamento às interpretações e critérios jurídicos que prevalecerem na instância revisora*". Alfim, pede o provimento do recurso especial para "*reformar o acórdão recorrido, restabelecendo-se o lançamento, mediante os ajustes necessários ao correspondente crédito*".

O contribuinte contra-arrazoou (fls. 608/621), postulando em preliminar o não conhecimento do recurso especial de divergência ante a alegação de "ausência de similitude entre o acórdão recorrido e os acórdãos supostamente paradigmas", pois aquele identificou que a fiscalização adotou critério estranho aos métodos admitidos na legislação para a tributação de receitas de bebidas frias no regime *ad rem* e por isso cancelou os autos de infração por vício insanável. Entende que há ausência de similitude fática porque, em síntese, não se tratam de mesmos tributos avaliados no recorrido, um paragonado tratando de contribuição previdenciária e IRPJ, e outro sobre PIS e COFINS, ou seja, nenhum deles tratando da matéria em debate, o REFRI, nos termos do art. 58-J da Lei 10.833/2003.

Quanto ao mérito, entende que deve ser mantido o recorrido, pois a nulidade foi declarada porque o Fisco para proceder ao lançamento constituiu as exigências por arbitramento, baseado na presunção de que todos os produtos seriam do tipo sujeito aos maiores valores de PIS/COFINS presentes nas suas DACON, como consta expressamente do TVF. Por outra forma, optou por aplicar linearmente, a cada tipo de bebida, o maior valor encontrado na tabela para o

Documento nato-digital

respectivo produto, mesmo que o item específico constante da nota fiscal estivesse sujeito a alíquota menor, em razão de sua marca ou tipo de embalagem, na forma do regulamento do REFRI (Decreto 6.707/2008, com redação dada pelo Decreto 7.742/2012). Assim, consigna, foi ilegal o método utilizado para quantificar o crédito tributário.

Dada a natureza desse vício, prossegue a empresa, não pode a DRJ, em sede de julgamento da impugnação, refazer as autuações incluindo novo fundamento para a exação, qual seja, a "*necessidade de se computar, na nota fiscal de venda, a quantidade de mercadoria a ser bonificada, como se tal mercadoria fosse vendida (mediante, inclusive, a fixação de preço) e, concomitantemente, subtrair, na mesma nota fiscal, idêntico valor a título de desconto incondicional. Somente agindo dessa forma é que a pretendida exclusão teria base legal* [...]". Observa, ainda, que deveria ser cancelado o lançamento se a própria DRJ reconheceu que a Fiscalização enquadrou incorretamente as mercadorias autuadas "dentro" dos grupos das tabelas **constantes do Decreto n. 6.904/2009 (que vigorou até 03/04/2011), que já havia sido revogado pelo Decreto n. 7.455/2011**, à época do período auditado. Entretanto, diante dessa constatação, em vez de afastar as cobranças, decidiu "consertar os lançamentos" e quantificar, ela própria, os tributos, de acordo com a legislação vigente à época, resultando na elaboração de novos demonstrativos com dezenas de planilhas com o recálculo dos valores devidos.

E mais, continua, "provou-se que os valores adotados para 426 bebidas distintas bonificadas (de um universo de 458 apontados nas planilhas que acompanharam a impugnação) foram alteradas, evidenciando a existência de vício material no lançamento. Portanto, 93% das exigências fiscais (426 de 458 itens) demandou reparo por ocasião do julgamento/diligência ("relançamentos") realizados pela DRJ". Conclui que havendo modificação do critério adotado inicialmente pela fiscalização, deve o lançamento ser cancelado, vez caracterizado vício material, e que "*ante ao (sic) reconhecimento expresso da imprestabilidade do critério utilizado pela Fiscalização nos autos de infração (vício material decorrente da aplicação de alíquotas incorretas sobre os produtos autuados e de inúmeros erros na apuração da base de cálculo dos tributos) e também em razão da indevida inclusão de "novos" motivos justificantes do lançamento de ofício (ou critério), foi correta a conclusão do CARF no sentido de que a exigência deveria ser integralmente cancelada*". Pede, alfim, o improvimento do especial fazendário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, Relator

CONHECIMENTO

Em que pese o contribuinte alegar que não há similitude fática dos paragonados com o recorrido em razão destes não versarem sobre questão acerca da tributação de bebidas frias nos termos do REFRI (Decreto 6.707/2008), entendo que a questão de fundo é similar. Ocorre que o fundamento do julgado recorrido é a nulidade do lançamento por vício na exação, fundamentalmente porque os valores adotadas pela fiscalização foram baseados em legislação então já revogada e porque consideraram as maiores alíquotas entre os grupos de bebidas, sem a devida individualização das mesmas. Em consequência, o que está sob julgamento é a decisão recorrida, a qual tratou exclusivamente da nulidade do lançamento, no que se assemelha aos

Documento nato-digital

arestos trazidos à colação como paradigmas, uma vez que, sem embargo, ela não analisou o mérito da atuação, quando, aí sim, teria que adentrar na questão do mencionado REFRI.

Deveras, conheço do recurso especial nos termos em que foi admitido.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator Designado.

Conhecimento do Recurso

O recurso é tempestivo, todavia entendo que não preencha os demais requisitos de admissibilidade, justamente por conta da existência de diferenças fáticas essenciais entre a discussão enfrentada no Acórdão recorrido e aquelas dos acórdãos indicados como paradigmas, conforme a seguir é esclarecido.

Repara-se que, no relatório do Acórdão recorrido nº 3201-004.883, de 30/01/2019, discute-se alegação do Contribuinte de 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 os valores da base de cálculo.

A recorrente sustentou ainda que os ajustes efetuados pela decisão recorrida comprovariam a iliquidez do lançamento, maculando-o de nulidade. Aponta os seguintes supostos erros no lançamento: **1)** os valores de PIS/COFINS adotados pela Fiscalização se basearam em legislação já revogada; **2)** houve erro no enquadramento de mercadorias nos grupos da tabela adotada pela Fiscalização; **3)** foram consideradas quantidades de mercadorias incompatíveis com os produtos comercializados; e **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 nº 10.833, de 2003.

Confira-se a ementa do Acórdão recorrido:

> **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.

Abaixo reproduzido alguns trechos do Voto vencedor:

> "(...) 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".
>
> "(...) 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

Documento nato-digital

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

Em conclusão, a decisão da Turma julgadora declarou nulo o lançamento tributário, por vício material, em decorrência de ausência de base legal ao lançamento e sua metodologia e cálculos estranhos à lei.

a) Já no **primeiro** Acórdão indicado como **paradigma**, a situação fática verificada foi substancialmente diferente, discutindo-se o arbitramento (Contribuições Previdenciárias) levado a efeito na apuração do crédito previdenciário, com adoção do percentual de 60% do valor da Nota Fiscal, em detrimento dos valores individuais constantes das NF's, na forma que estabelece a legislação de regência.

Veja-se ementa (na parte que interessa ao deslindo da questão aqui tratada):

> "NULIDADE-ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO
>
> Erros na apuração da base de cálculo, ainda que ocorram, não inquinam de nulidade o lançamento.
>
> (...).

Trecho reproduzido do Voto Vencedor:

> "Não vislumbro a nulidade apontada pelo ilustre conselheiro relator. **Não se trata de mudança de critério jurídico.** Trata-se, ao meu ver, da adoção da base de cálculo proposta pelo contribuinte em sede de impugnação (fls. 111).
>
> Os valores propostos pelo fisco para a retificação da base de cálculo (fls. 163 e 164) **nada mais são do que a adoção da base proposta pela recorrente** (fls. 111). Jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes têm sido no sentido de que **erros na apuração da base de cálculo não acarretam a nulidade do lançamento**. O que deve ocorrer á a retificação do lançamento para adequá-lo à realidade fálica ou jurídica": (...).

Nesse Acórdão, em resumo, o Colegiado entendeu que uma vez **constatado que houve erro na apuração da base de cálculo** por parte da Fiscalização, deve-se retificar o lançamento para excluir da base de cálculo os valores que não correspondem aos montantes apurados pela empresa.

b) Quanto ao **segundo** Acórdão indicado como **paradigma**, a situação fática verificada foi a de que a diligência requerida pela autoridade *a quo* (DRJ) foi oportuna e esclarecedora, **retificando** equívocos ocorridos na elaboração do Demonstrativo de Fluxo Financeiro (verificação de omissão de receitas/IRPJ), como se pode ver no Relatório de Fiscalização.

Veja-se ementa (parte que interessa à lide):

> IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL - **ERRO NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL** - Comprovado, por meio de diligência fiscal, equívocos na determinação da matéria tributável, sua revisão pela autoridade julgadora é medida que se impõe.

Documento nato-digital

(...).

Abaixo, reproduz-se trecho do voto condutor:

> "O demonstrativo do fluxo financeiro é instrumento legitimo para demonstrar eventual omissão de receitas das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, conforme consagrado na jurisprudência administrativa. **A existência de escrituração contábil não impede a reconstituição do fluxo financeiro,** para verificar a movimentação de ingressos e saídas de recursos. **Tal procedimento, bem como, a indicação dos artigos do RIR/94 que embasaram o lançamento, não ensejaram qualquer óbice à ampla defesa do contribuinte, que em sua impugnação demonstrou perfeito entendimento da infração imputada.** (Grifei)

Ao final conclui que deve ser rejeitada a alegação de falta de indicação do dispositivo infringido no Auto de Infração, tendo em vista que encontra-se discriminado os dispositivos legais que fundamentaram o lançamento.

Como se vê, ao analisar as matérias discutida nos 2 paradigmas, as Turmas julgadoras entenderam que, de fato, **erros na apuração da base de cálculo não acarretam a nulidade do lançamento**, uma vez que sanados pela Fiscalização após diligências solicitadas e os dispositivos legais que fundamentaram o lançamento restaram preservados. Levando-se em conta ainda que os valores reapurados foram com base na proposta apresentada pelo Contribuinte.

As reapurações foram tratados, no caso específico daquelas infrações, como erro suscetível de revisão no exercício do controle de legalidade que tem lugar no curso do processo administrativo fiscal.

Já no **Acórdão recorrido**, as infrações e tributos discutidos foram diferentes daquelas enfrentadas nos paradigmas, com requisitos próprios de validade e possibilidades específicas de revisão, no exercício do controle de legalidade.

Com efeito, a discussão foi que a DRJ teria inovado no fundamento do lançamento. Ou seja, 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. Isto ocorreu porque, ao calcular o lançamento, a Fiscalização deixou de observar o disposto no Decreto 6.707, de 2008, Anexo III, onde estão determinados os valores e formas de cálculos a serem adotados na apuração da base de cálculo.

Na apuração do lançamento, considerou, de forma abstrata e não realista, as maiores alíquotas dos produtos comercializados pelo Contribuinte.

Frente a esse fato, o Colegiado asseverou que *"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 nº 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002"*.

Em que pese a nulidade do lançamento consistir em norma geral, para estabelecimento da divergência, é necessário que os paradigmas indicados tratem de infração semelhante àquela enfrentada no recorrido. Somente assim é possível verificar se os critérios jurídicos utilizados para determinação de erro foram diferentes.

No que pertine aos pressupostos materiais do Recurso Especial, deve-se ter sempre em conta que o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto

Documento nato-digital

para a mesma matéria versada em hipóteses semelhantes na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica.

Dentro desse contexto, entendo que não restou demonstrado interpretação divergente da lei federal, e sim apreciação de situações fáticas distintas, o que justifica a negativa de seguimento do presente recurso. Veja-se o que dispõe art. 67 do RI-CARF:

> Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra **decisão que der à legislação tributária interpretação divergente** da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.
>
> § 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação Portaria MF nº 39, de 2016).
>
> (...).
>
> § 8º A divergência prevista no *caput* deverá ser demonstrada analiticamente **com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.**

Posto isto, pela diversidade do quadro fático no qual proferido o acórdão indicado como paradigmas e a decisão recorrida, o Recurso Especial manejado pela contribuinte não merece seguimento.

Diante do exposto, com fulcro no art. 67, do Regimento do CARF, é de se negar conhecimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Conclusão

Em vista do exposto, voto no sentido de **não conhecer** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Documento nato-digital