



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10314.721066/2016-22  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-014.660 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2024  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** AMBEV S.A.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS PARA ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, em caso semelhante, o colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que a divergência suscitada não se refere a casos semelhantes, havendo relevantes diferenças nos cenários analisados pelo acórdão recorrido e pelos paradigmas colacionados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovich Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão (de Ofício e Voluntário) nº 3302-007.267**, de 18/06/2019 (fls. 2.946 a 450 a 2.984 e 2.985 a 3.023)<sup>1</sup>, proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que **deu provimento** ao Recurso Voluntário apresentado, para cancelar o Auto de Infração.

### Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Autos de Infração** (fls. 177 a 186), para a exigência de recolhimento de **Contribuição para o PIS/Pasep** e da **COFINS**, no regime não cumulativo, além de multa de ofício (112,50%) e juros de mora, relativamente aos períodos de apuração 07/2011 a 09/2011, recolhidos a menor por sociedades incorporadas pelo Contribuinte (Londrina Bebidas Ltda., Ambev Brasil Bebidas Ltda. e Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV). Destaca-se que a pessoa jurídica é optante pelo regime especial de apuração e pagamento previsto no artigo 52 e 58-J da Lei nº 10.833/2003 (**REFRI**), regulamentado pelo Decreto nº 6.707/2008, com a redação dada pelo Decreto nº 6.904/2009.

Conforme consta dos Termos - PIS/REFRI e COFINS/REFRI, de fls. 109 a 142 e 143 a 176, a exigência ocorreu devido à constatação de que “bonificações” efetuadas em bebidas, consideradas pelo Contribuinte como “descontos incondicionais”, foram excluídas das bases de cálculo das contribuições, apuradas de acordo com o **Regime de Tributação de Bebidas Frias (“REFRI”)**. Consta, 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 - Regime de Apuração - REFRI” e “Demonstrativo da COFINS devida sobre bonificações - Regime de Apuração - REFRI”. A multa de ofício de 75% foi aumentada em 50%, nos termos do art. 44, § 2º, I da Lei nº 9.430/1996, e que a relação das notas fiscais de bonificação, CFOP 5910 e 6910, das empresas incorporadas foram extraídas do sistema Receitanet.bx (notas fiscais eletrônicas).

Cientificado dos Autos de Infração, o Contribuinte apresentou a **Impugnação** de fls. 193 a 215, argumentando, em resumo, que: (a) há ilegitimidade das exigências de PIS e COFINS sobre “produtos saídos em bonificação”, tendo em conta que a legislação impõe o pagamento das Contribuições 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, conforme art. 27, § 2º do Regulamento do REFRI (Decreto nº 6.707/2008); (b) deve ser excluída a apuração das contribuições para as bebidas transferidas gratuitamente a terceiros, a título de bonificação, não havendo, nesse caso, comercialização que gere receita tributável, mas uma espécie de doação; (c) a Fiscalização entendeu que as “bonificações” seriam o mesmo que descontos incondicionais, “*cujas exclusões só é prevista para*

---

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

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”; (d) há **nulidade e iliquidez** dos lançamentos, adoção de valores tributáveis sabidamente dissonantes das quantias previstas na legislação, pois a Fiscalização adotou tabelas revogadas, sendo ilegais as alíquotas aplicadas, sendo a ilegalidade incontornável, devendo “*ser cancelada a exigência compreensiva de todos os itens em relação aos quais a fiscalização aplicou alíquotas previstas em normas revogadas*”; (e) 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, onde se elenca enquadramentos equivocados, afirmando-se 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, não havendo correta quantificação dos volumes saídos em bonificação, afirmando 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 fiscalizado*”; e (f) há improcedência da majoração da multa em 50%, pois há ausência de embargo à fiscalização, e o Contribuinte não está obrigado a proceder aos cálculos daquilo que o agente fiscal considera ser a matéria tributável.

O julgamento da Impugnação resultou no **Acórdão nº 06-57.808**, de 15/03/2017, exarado pela DRJ em Curitiba/PR (fls. 353 a 376), que entendeu pela rejeição da preliminar de nulidade dos Autos Infração e pela **procedência em parte** dos lançamentos, além da redução da multa de ofício de 112,5% para 75% e dos juros de mora, conforme “**Demonstrativo Ajustes Julgamento DRJ**” de fls. 288 a 352, sob os seguintes fundamentos: (a) 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; (b) a opção pelo regime especial de apuração e pagamento previsto no artigo 52 da Lei nº 10.833/2003 (REFRI) alcança todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante, abrangendo todos os produtos de que trata o art. 1º do Decreto nº 6.707/2008, por ela fabricados ou importados; (c) a pessoa jurídica optante pelo regime especial de apuração e pagamento previsto no artigo 52 da Lei nº 10.833/2003 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; (d) a pessoa jurídica optante pelo regime especial de apuração e pagamento previsto no artigo 52 da Lei nº 10.833/2003 (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 6.707/2008, e (e) quando se constatar que o contribuinte atendeu às Intimações recebidas e prestou esclarecimentos à Fiscalização, não deve ser aplicado o agravamento da multa. Desse Acórdão, a DRJ/Curitiba/PR, **recorreu de ofício** ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (fl. 354).

Cientificado da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 387/413, no qual, em resumo alega que: (a) não é dado às autoridades

julgadoras administrativas alterar a motivação legal e fática exposta no lançamento de ofício, sendo sua função, pelo contrário, restrita ao exame da procedência ou não das acusações nos estritos termos em que formuladas por ocasião da constituição do crédito tributário (se os motivos fáticos e jurídicos do lançamento diferem da motivação da decisão que o julga procedente, **há alteração do critério jurídico**, em violação aos arts. 142, 145 e 146 do CTN, como, aliás, prevê o art. 18, §3º, do Decreto nº 70.235/1972; (b) ante os **vícios materiais** cometidos pela Fiscalização, em vez de “refazer” o trabalho fiscal, deveria a DRJ ter cancelado integralmente os Autos de Infração por iliquidez e incerteza, na esteira de jurisprudência pacífica do CARF; (c) caso assim não se entenda, de duas alternativas possíveis, uma deverá ser adotada: (c1) deve ser reaberto o prazo para Impugnação dos cálculos e novos argumentos apresentados pela DRJ, já que isso equivale a um novo lançamento fiscal; ou (c2) deve o feito ser baixado em diligência, a fim de que se apurem os valores e quantidades corretos das mercadorias bonificadas no período; (d) a alegação da DRJ é descabida, uma vez que ela própria reconheceu que a Fiscalização enquadrava incorretamente as mercadorias autuadas “dentro” dos grupos das tabelas constantes do Decreto nº 6.904/2009 (que vigorou até 03/04/2011), que já havia sido revogado pelo Decreto nº 7.455/2011 (cf. quadro comparativo anexo à impugnação); (e) parte substancial da exigência corresponde a saídas sujeitas à alíquota zero de PIS/COFINS, o que reforça a iliquidez e incerteza da autuação, tendo em vista a impossibilidade de refazimento de todo o trabalho fiscal, devendo ser cancelada a autuação; (f) a Fiscalização fez um arbitramento baseado na presunção de que todos os produtos seriam do tipo sujeito às maiores alíquotas de PIS/COFINS, criando verdadeira “pauta fiscal”, sem o atendimento dos requisitos do art. 148 do CTN, contrariando a orientação firmada pelos Tribunais Superiores; (g) o arcabouço normativo aplicável para efeito de apuração dos valores de PIS/COFINS devidos pelos optantes do REFRI (regime especial *ad rem*), como era o caso da Recorrente, 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; e (h) o desconto é o abatimento do preço da mercadoria, enquanto a bonificação é uma espécie de doação vinculada ao contrato de compra e venda. A distinção é relevante, pois há situações em que é possível conceder desconto, mas inviável conceder bonificação.

Os autos foram encaminhados ao CARF e, em 23/10/2018, por meio da **Resolução nº 3302-000.898**, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento deste CARF converteu os autos em diligência para que: (a) a autoridade preparadora apure os valores e quantidades das mercadorias bonificadas no período; e (b) a autoridade preparadora identifique as notas fiscais que saíram em bonificação, doação ou brinde para que a empresa possa se pronunciar quais delas foram canceladas.

Em cumprimento à Resolução, a Fiscalização juntou ao presente processo os arquivos não-pagináveis, contendo planilhas com a relação de notas fiscais que saíram do estabelecimento do contribuinte através do CFOP 5910 e 6910, relativas aos meses de julho a setembro/2011. Intimada da resposta da autoridade preparadora, a empresa se manifestou a partir das fls. 2.912 a 2.922.

Em apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-007.267**, de 18/06/2019 (fls. 2.946 a 2.984), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF/MF, que **deu provimento** ao Recurso Voluntário apresentado, anulando-se o lançamento. Na decisão, o Colegiado assentou, considerando o ônus da prova da Fiscalização, a ausência de base legal ao lançamento e sua metodologia e cálculos estranhos à lei, pela **nulidade material**, para não haver conflito com o disposto nos art. 10, 31, 59, 60 e 61 do Decreto nº 70.235/1972 (Lei do PAF), no art. 142, 145 e

146 do CTN, art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no art. 31 do Decreto nº 70.235/1972 e no art. 2º da Lei nº 9.784/1999.

### Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão nº 3302-007.267, a **Fazenda Nacional** apresentou o **Recurso Especial** de fls. 3.025 a 3.038, apontando divergência com relação à seguinte matéria: “... **efeitos sobre o lançamento quando verificado erro na apuração da base de cálculo do tributo apurado**”. A fim de demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial foram indicados, como paradigmas, os Acórdãos de nº 2401-000.434 e nº 103-20.451.

Cotejando os arestos confrontados, restou impossível deduzir a divergência aventada, tendo o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento/CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 3.041 a 3.045, **negado seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Ciente do Despacho acima, em 17/09/2019 a Fazenda Nacional apresentou o **Agravo**, requerendo o seguimento do Recurso Especial interposto (fls. 3.047 a 3.052). Passou-se, então, à análise do Agravo, e se iniciou pela reiteração da já consagrada interpretação de que os Acórdãos confrontados não precisam ser absolutamente idênticos para que se valide o seguimento do recurso especial. Durante o exame, entendeu-se que, tanto no recorrido como no paradigma, trata-se de lançamento com base de cálculo equivocada e, enquanto o Colegiado recorrido entendeu impossível sua retificação, os paradigmas reafirmaram consolidada jurisprudência no sentido de que é perfeitamente possível sua retificação por ocasião do julgamento da Impugnação apresentada. O que se depreende, no caso, é que, para fato assemelhado - base de cálculo incorretamente apurada pela autoridade fiscal autora do lançamento - o Colegiado recorrido entendeu ser impossível sua retificação por parte da autoridade julgadora, ao passo que ambos os Colegiados que prolataram os Acórdãos paradigmas consideraram plausível tal retificação.

No Exame de Agravo, entendeu-se que estava configurada a divergência jurisprudencial, o que reclamaria solução uniformizadora da CSRF. E, com os fundamentos do Despacho em Agravo – **CSRF / 3ª Turma**, de 02/10/2019, exarado pela Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) de fls. 3.055 a 3.062, o Agravo foi acolhido e **deu-se seguimento** ao Recurso Especial relativamente à matéria “Os efeitos sobre o lançamento do erro na apuração da base de cálculo do tributo”.

Notificado, o Contribuinte apresentou suas **contrarrazões** de fls. 3.070 a 3.090, requerendo que o Recurso Especial manejado pela Fazenda Nacional não seja conhecido, por não haver demonstrado a divergência, uma vez que o Acórdão recorrido apresenta situação fática distinta da expressa nos paradigmas e, caso não seja esse o entendimento da CSRF, que seja mantido o Acórdão recorrido, por estar em consonância com os comandos legais aplicáveis. 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 DAON, 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 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 nº 6.707/2008, com redação dada pelo Decreto nº 7.742/2012). Assim, consigna, foi ilegal o método utilizado para quantificar o crédito

tributário. E conclui “(...) *ante ao 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”.*

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 09/02/2023, para dar seguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

## Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, 3ª Seção de julgamento / 3ª Câmara, de 30/08/2019 (fls. 3.041 a 3.045), exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção/CARF. Contudo, em face dos argumentos apresentados pelo Contribuinte em sede de Contrarrazões ao Despacho em Agravo, requerendo que fosse negado seguimento, entendo ser necessária uma análise dos demais requisitos de admissibilidade referentes à matéria para a qual foi dado seguimento ao Recurso Especial (em sede de Despacho em Agravo, fls. 3.055 a 3.062).

Alega o Contribuinte que há ausência de comprovação de divergência jurisprudencial e de similitude fática entre o Acórdão recorrido e os paradigmas. No Despacho de Agravo, foi dado seguimento ao recurso quanto à matéria: “... **efeitos sobre o lançamento quando verificado erro na apuração da base de cálculo do tributo apurado**”. A fim de demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial foram indicados, como paradigmas, os Acórdãos nº 2401-000.434 e nº 103-20.451.

A decisão recorrida entendeu não ser possível a modificação pela autoridade julgadora do critério jurídico adotado pela Fiscalização no exercício do lançamento, ainda mais quando tal modificação resultar em majoração dos valores inicialmente lançados. Assim, seria nulo o lançamento, ante a constatação do erro na apuração original.

No Acórdão nº 3302-007.267 (recorrido) 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”.

O Contribuinte sustentou que os ajustes efetuados pela decisão recorrida comprovariam a iliquidez do lançamento, maculando-o de nulidade. Apontam-se os seguintes supostos erros no lançamento: (a) os valores de PIS/COFINS adotados pela Fiscalização se basearam em legislação já revogada; (b) houve erro no enquadramento de mercadorias nos grupos da tabela adotada pela Fiscalização; (c) foram consideradas quantidades de mercadorias incompatíveis com os produtos comercializados; e (d) não poderiam ter sido autuadas as saídas promovidas por estabelecimentos comerciais (“CDDs”), na medida em que, se PIS/COFINS incidisse sobre essas operações, a alíquota aplicável seria de 0%, conforme o art. 58-B, *caput*, da Lei nº 10.833/2003.

Confira-se a ementa do **Acórdão recorrido**:

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 (sic) 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 CTN, 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. (*grifo nosso*)

No Voto Vencedor, há excertos que demonstram a linha de entendimento adotada:

“(...) A Recorrente optou pelo regime especial previsto nos artigos 52, 58-J e seguintes da Lei 10.833/2003, segundo o qual as contribuições eram expressas em valores fixos por tipo de produto e marca comercial (sistema *ad rem*).

(...) Como se vê, o nobre relator destacou em voto, pontos que no meu entendimento acarretam nulidades no lançamento, a saber:

(...) Indubitavelmente o Acórdão de Impugnação procedeu ajustes ao lançamento.

(...) Portanto, é perfeitamente cabível o procedimento do Acórdão de Impugnação em querer ajustar o lançamento em questão à realidade dos fatos, conforme as alíquotas vigentes conforme a legislação aplicável.

(...) Como abordado no tópico anterior, diante da indisponibilidade do crédito tributário, é perfeitamente cabível o procedimento do Acórdão de Impugnação em querer ajustar o lançamento em questão à realidade dos fatos, conforme as alíquotas vigentes conforme a legislação aplicável.

Com efeito, **a modificação de critério jurídico adotado pela autoridade fiscal no exercício do lançamento, pela autoridade julgadora não é possível, ainda mais no caso de resultar em majoração dos valores inicialmente lançados, acarretando, assim, na nulidade do lançamento fiscal, ante a constatação do erro na apuração original.**” (*grifo nosso*)

No seu voto, o redator designado entendeu que nesse cenário deveria a DRJ determinar a lavratura de novo Auto de Infração, e não reapurar o lançamento com inclusão de novo fundamento para sua manutenção.

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.

No **primeiro** Acórdão indicado como **paradigma (nº 2401-000.434, de 05/06/2009)**, a situação fática verificada foi substancialmente diferente, discutindo-se o arbitramento (de 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):

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/08/2005

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

SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS-COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo, no percentual de 15%, sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, de conformidade com o artigo 22, inciso IV, da Lei nº8.212/91.

PREVIDENCIÁRIO. NORMAS PROCEDIMENTAIS. LANÇAMENTO. ERRO DESCRIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. VICIO MATERIAL. NULIDADE.

**A descrição clara e precisa do fato gerador, bem como da base de cálculo (matéria tributável) do tributo lançado, in casu, contribuições previdenciárias, é condição sine qua non à validade do lançamento**, e a sua ausência e/ou equívoco importa na nulidade material do ato, configurando afronta aos preceitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional. (...)” *(grifo nosso)*

Colacione-se, em complemento, excerto 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 é a retificação do lançamento para adequá-lo à realidade fática ou jurídica”. *(grifo nosso)*

Neste paradigma restou evidenciada a incorreção na base de cálculo da Contribuição Previdenciária, que foi admitida pela Fiscalização. A própria Fiscalização propôs a retificação parcial do débito, passando a adotar o valor total das Notas Fiscais de prestação de serviços emitidas pela empresa - no caso, a UNIMED.



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.

Quanto ao Acórdão **paradigma nº 103-20.451**, de 10/11/2000, teve a situação fática verificada quando 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. A ementa foi lavrada nos seguintes termos:

“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 (...)” (*grifo nosso*)

Abaixo, complementa-se com excerto do voto condutor:

“O demonstrativo do fluxo financeiro é instrumento legítimo 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**”. (*grifo nosso*)

Neste **paradigma**, verifica-se que em sede de julgamento de recurso de ofício, apreciando o resultado da diligência fiscal requerida pela autoridade julgadora *a quo*, foram ratificadas suas conclusões, com a consequente retificação dos equívocos ocorridos na elaboração do Demonstrativo de Fluxo Financeiro. Os documentos e a escrituração anexados pelo contribuinte em sua defesa, bem como a diligência realizada por solicitação da autoridade julgadora **comprovaram a ocorrência de erros na apuração de excesso de dispêndios** que embasa a imputação de omissão de receitas. Ao final concluiu-se que deveria ser rejeitada a alegação de falta de indicação do dispositivo infringido no Auto de Infração, tendo em vista que encontravam-se discriminados os dispositivos legais que fundamentaram o lançamento.

Há que ser observado, entretanto, que no **Acórdão recorrido** não se trata de erro na determinação da matéria tributável, para retirar esta ou incluir aquela receita. Trata-se na verdade de erro de tributação propriamente dito. No lançamento adotou-se regime de apuração incorreto.

Do Acórdão **paradigma nº 2401-000.434** emerge não divergência interpretativa, mas convergência para a conclusão de que a mudança do critério jurídico da apuração do crédito tributário acarreta a nulidade material do lançamento, o que não foi o caso de tal paradigma.

Já no **paradigma nº 103-20.451**, tratou-se meramente de ajustes pontuais no demonstrativo do fluxo financeiro, para atestar eventual omissão de receitas de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, sem no entanto cogitar-se de mudança de regime.

Em síntese, ao analisar as matérias discutidas nos dois paradigmas (que versam sobre **Contribuições Previdenciárias e IRPJ**), 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 valores foram reapurados com base na proposta apresentada pelo próprio Contribuinte. As reapurações foram tratadas, no caso 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 daqueles enfrentados nos paradigmas, com requisitos próprios de validade e possibilidades específicas de revisão, no exercício do controle de legalidade. Ademais, os paradigmas examinaram situações envolvendo tributação no **regime ad valorem**, ao passo que o acórdão recorrido tratou de **regime ad rem**.

Portanto, resta evidente que a suposta adoção de tese jurídica contrária, se existente, ocorreu em contexto fático totalmente diverso, razão pela qual não se pode tomar os precedentes indicados como paradigmas aptos à demonstração da divergência jurisprudencial.

Não basta para a demonstração da divergência jurisprudencial extrair apenas um trecho do precedente indicado, para demonstrar que há tese jurídica contrária. Faz-se necessário que as teses estejam assentadas em contextos fáticos similares.

No que se refere 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 para a mesma matéria versada em hipóteses semelhantes na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica.

Evidente que os fatos não precisam ser exatamente os mesmos. Porém, **é fundamental que a questão jurídica debatida seja a mesma**.

Dentro desse contexto, entendo que não restou demonstrada interpretação divergente da lei federal, e sim apreciação de situações fáticas distintas, o que justifica a negativa de seguimento do presente recurso.

Por fim e não menos importante, cabe ressaltar que, na mesma linha, em sessão realizada recentemente por esta 3ª Turma, foi julgado o PAF nº 10314.720458/2016-74, da mesma empresa (AMBEV S.A), referente a idênticos fatos e matérias (com indicação dos mesmos paradigmas), relativo ao período de 01/07/2011 a 30/09/2011, tendo sido prolatado o **Acórdão nº 9303-010.099, de 21 de janeiro de 2020**, no qual o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional NÃO foi conhecido, por maioria de votos.

Portanto, considerando a **diversidade do quadro fático** entre os Acórdãos indicado como paradigmas e a decisão recorrida, entendo que o Recurso Especial manejado pela Fazenda Nacional **não deve ser conhecido**.

**Conclusão**

Pelo exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan