



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10314.721711/2017-98  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-013.938 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 11 de abril de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** AMBEV S.A.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/08/2012

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 unanimidade de votos, em não conhecer do recurso.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Valcir Gassen, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Liziane Angelotti Meira.

**Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015,

buscando a reforma do **Acórdão nº 3402-007.282**, de 29 de janeiro de 2020, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/08/2012

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

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

Recurso Voluntário Provido.

Não resignada com o acórdão naquilo que lhe foi desfavorável, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação à nulidade do lançamento declarada no acórdão recorrido, em razão de erros na autuação em relação às alíquotas aplicáveis e erros materiais de quantificação das mercadorias. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas os acórdãos nº 2401-00.434 e 103-20.451.

Nesse sentido, em sede de exame de admissibilidade, conforme despacho 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara, de 22 de junho de 2020, proferido pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção, foi negado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Interposto agravo pela Recorrente, sobreveio o despacho CSRF / 3ª Turma, de 26 de junho de 2020, que acolheu o agravo para **dar prosseguimento** ao recurso especial quanto à matéria “**nulidade de lançamento**”.

Em sede de contrarrazões, o Contribuinte postulou, preliminarmente, a inadmissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CAREF.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

## 1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL é tempestivo, restando analisar-se o atendimento aos demais requisitos constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Em sede de contrarrazões ao apelo especial, sustenta o Contribuinte pela impossibilidade de admissão do recurso pois não caracterizada a divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido (nº 3402-007.282) e aqueles indicados como paradigmas (n.ºs 2401-00.434 e 103-20.451).

Ressalta, desde logo, que esta 3ª Turma da CSRF ao tratar de situação idêntica a deste processo administrativo, também envolvendo a Recorrida, não conheceu do recurso interposto pela Fazenda Nacional com base nos mesmos paradigmas, e defende deva ser dada a mesma solução ao caso concreto.

Assiste razão ao Contribuinte na alegação de não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

No acórdão nº 9303-010.099, de 21 de janeiro de 2020, citado também nos despachos de admissibilidade do recurso especial e de agravo, não se conheceu do recurso da Fazenda Nacional em situação idêntica a dos presentes autos, que dizia respeito à mesma matéria (nulidade dos lançamentos do PIS e COFINS lavrados contra a Recorrida, apurados pela sistemática do REFRI) e trouxe como paradigmas os mesmos julgados (acórdãos nº 2401-00.434 e 103-20.451). Veja-se a ementa do acórdão:

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.

Dos fundamentos do acórdão nº 9303-010.099, extrai-se que:

[...]

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 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 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 deslinde 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 é a retificação do lançamento para adequá-lo à realidade fática 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.

(...).

Abaixo, reproduz-se trecho 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.** (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 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.

[...]

Portanto, ausente a semelhança fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas, não há que se falar em comprovação de divergência jurisprudencial.

Além disso, há outros elementos que foram fundamentais para o provimento do recurso voluntário, no caso, a não observância à norma aplicável na aferição da alíquota, o que não se verifica nos julgados indicados como paradigmas, em que embora tenha havido erro na apuração dos tributos, os dispositivos legais corretos foram aplicados. Inexistente nos paradigmas a aplicação equivocada da norma definidora dos contornos da exigência tributária. Trata-se de dessemelhança quanto a elemento fundamental para a decisão, conforme bem apontado no despacho de admissibilidade: *“Não se sabe se, em vista de aplicação equivocada de alíquota ou outro elemento legalmente definido, o paradigma teria o mesmo resultado. Considerando tal diferença importante entre os casos comparados, não se pode concluir pela existência de qualquer tese em que divirjam os acórdãos em foco”*.

Dessa forma, não deve ter prosseguimento o recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional por ausência de comprovação da divergência jurisprudencial, frente às diferenças substanciais nos contextos fáticos e em elementos fundamentais para as decisões comparadas.

## 2 Dispositivo

Diante do exposto, não se conhece do recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello