



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.720187/2014-75
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-014.730 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 12 de março de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HYPERA S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2010 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 pelo paradigma colacionado.

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 Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-014.730 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 16004.720187/2014-75

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3302-007.592**, de 25/09/2019 (fls. 3.170 a 3.196)¹, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da **Terceira Seção** de Julgamento do CARF, que **deu provimento** ao Recurso Voluntário, para cancelar os Autos de Infração.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre Autos de Infração (fls. 1.826 a 1.842) para exigência de Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, relativas ao período de 01/07/2010 a 30/09/2011, acrescidos de multa de ofício (75%) e juros de mora.

Em razão da multiplicidade de atividades desenvolvidas pela empresa HYPERMARCAS, parte de suas receitas (oriundas do segmento de perfumarias, produtos de higiene pessoal, cosméticos e medicamentos - de acordo com o artigo 3º do Estatuto Social, fls. 1.139/1.141) é tributada de forma concentrada. Ou seja, quando a Hypermarcas vende cosméticos e medicamentos fabricados por ela, está obrigada a tributar essas vendas com alíquotas diferenciadas das referidas contribuições, tendo em vista que a tributação é concentrada no fabricante. No caso dos autos, a Fiscalização realizou apuração a partir do DACON, entendendo que restou comprovado que nas aquisições de produtos submetidos à tributação monofásica, a HYPERMARCAS poderá se creditar dos bens adquiridos, e DEVERÁ oferecer à tributação das referidas contribuições as receitas oriundas das revendas desses produtos.

Conforme informações extraídas do **Termo de Descrição dos Fatos - TDF** (fls. 1.715 a 1.825), a Fiscalização entendeu que o Contribuinte apurou incorretamente os débitos e os créditos relacionados à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, procedendo, assim, à cobrança de débitos não recolhidos e à glosa de créditos considerados indevidos. No que se refere aos débitos, a Fiscalização entendeu que, em razão da condição de fabricante industrial da Contribuinte, há a incidência das contribuições com alíquotas diferenciadas, mesmo na revenda dos produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal sobre os quais a Contribuinte não realizou qualquer operação de industrialização, afastando-se, portanto, a aplicação da alíquota 0 (zero) adotada pela empresa nos termos do artigo 2º da Lei nº 10.147/2000. Em relação aos créditos, a Fiscalização glosou aqueles apurados pela empresa por entender que bens e serviços (relacionados) não se enquadrariam nas hipóteses previstas na legislação que permitam a tomada de créditos, indeferindo ainda créditos extemporâneos apurados pelo Contribuinte, por ausência de retificação da DACON e DCTF. Cabe esclarecer que os bens e serviços glosados pela Fiscalização dizem respeito aos seguintes créditos: (a) Serviços de Marketing, Publicidade e Propaganda; (b) Fretes; (c) Armazenagem; (d) Encargos de Depreciação; (e) Aluguel de Máquinas e Equipamentos; (f) Manutenção de Máquinas e Equipamentos; (g) Compra de Material Consumo Fabril; (h) Serviços de Análise Laboratorial, Produção e Desenvolvimento de Embalagem e Informática; (i) Comissões Pagas a Pessoas Jurídicas; (j) Mão de Obra Temporária; (l) Insumos Agrícolas; e, (m) Produtos Adquiridos à alíquota Zero.

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

Cientificado dos Autos de Infração, o Contribuinte apresentou sua **Impugnação** (fls. 1.846 a 1.965), argumentando, em síntese, que: (a) é nula a autuação, sendo inadmissível a **mudança de critério jurídico** adotado pela Fiscalização (**afronta ao art. 146, do CTN**), apontando que no PAF n.º 16004.720544/2013-14, relativo aos PA de 2009 e 1º e 2º trimestres de 2010, a Fiscalização glosou o crédito aproveitado pela Contribuinte e acolheu a aplicação da alíquota 0 (zero) em relação aos produtos sujeitos à tributação monofásica/concentrada, mas no presente processo, entendeu pela tributação com alíquotas diferenciadas e pela utilização do crédito (ou seja, para uma mesma realidade fática, foram aplicados diferentes critérios jurídicos para fundamentar a lavratura dos Autos de Infração, fazendo menção ao art. 146 do CTN e a doutrinas que condenam a alteração do critério jurídico com eficácia para os fatos pretéritos, mencionando que ao longo de 2 processos fiscalizatórios, com fundamento na mesma legislação e no mesmo contexto fático, foram firmadas três diferentes interpretações, que acarretariam três consequências tributárias diversas: (a1) glosa dos créditos e aplicação de alíquota zero na revenda - PAF n.º 16004.720544/2013-14, (a2) reconhecimento de crédito e aplicação de alíquota diferenciada na venda (Auto de Infração em julgamento); e (a3) determinação de créditos idênticos aos valores dos débitos (Termo de Constatação e Intimação Fiscal n.º 1); (b) há vícios no MPF e na lavratura por pessoa não autorizada; (c) houve falta de prorrogação do prazo relativo à competência; (d) houve correta aplicação da alíquota zero na Revenda de Produtos sujeitos ao Regime Monofásico - Lei 10.147/2000; (e) foi correta a forma de Reconhecimento e aproveitamento de Créditos Extemporâneos; (f) não cabe a glosa do créditos relativos aos bens e serviços apurados pela Fiscalização; (g) há necessidade de Exclusão do ICMS da Base de Cálculo das contribuições; e (i) há ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa de Ofício.

A impugnação foi julgada pela **DRJ no Rio de Janeiro (RJ)** por meio do **Acórdão n.º 12-76.061**, de 20/05/2015 (fls. 2.208 a 2.291), que a considerou **improcedente**, sob os seguintes fundamentos: (a) a **mudança de critério jurídico** ocorre, basicamente, com a substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta; e (b) quando não seja aplicada a lei ou quando a má aplicação desta seja notória e indiscutível, **trata-se de erro de direito**.

Cientificado do Acórdão da DRJ em Juiz de Fora (MG), o Contribuinte apresentou seu **Recurso Voluntário** de fls. 2.301 a 2.665, suscitando, com a exclusão de algumas preliminares apresentadas na Impugnação, os argumentos já deduzidos em sua defesa. Adicionalmente, requereu o julgamento em conjunto com PAF n.º 16004.720544/2013-14.

Em 17/07/2017, foi proferido Despacho de fls. 2.686 a 2.691, afastando a obrigatoriedade de julgamento em conjunto deste com aquele processo.

Os autos vieram ao CARF e, em 20/03/2018, a Turma julgadora decidiu converter do julgamento em Diligência (**Resolução n.º 3302-000.713**, fls. 2.981 a 2.993), para que a Unidade de origem coletasse as seguintes informações: (a) **À recorrente**: Especificar os produtos revendidos que também são produzidos pela recorrente. A autoridade fiscal deve atestar e, em caso de discordância, apresentar a relação dos produtos que entende serem produzidos e revendidos pela recorrente, separando dos que são revendidos, mas não são produzidos pela recorrente, juntando suporte documental comprobatório das divergências consideradas; (b) **À autoridade fiscal**: esclarecer a distinção entre a situação fática autuada no processo 16004.720544/2013-14, no qual houve glosa de créditos e não cobrança de débitos, e este processo, já que tratam de períodos imediatamente subsequentes, tendo a recorrente afirmado em

ambas fiscalizações que atuava na fabricação e revenda de produtos mencionados no artigo 1º da Lei 10.147/2000.

Em cumprimento ao solicitado, a Fiscalização prestou a Informação Fiscal/**Relatório de Diligência/CARF** de fls. 3.036 a 3.047, seguida de Manifestação do Contribuinte às fls. 3.050 a 3.086.

Os autos vieram ao CARF para julgamento do recurso, tendo o colegiado exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3302-007.592**, de 25/09/2019, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **deu provimento** ao Recurso Voluntário, para **cancelar** os Autos de Infração em virtude da mudança de critério jurídico. Confira-se trecho da ementa:

“Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas em lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas.”

Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão n.º 3302-007.592, de 25/09/2019, a **Fazenda Nacional** interpôs o **Recurso Especial** de fls. 3.198 a 3.207, suscitando dissídio jurisprudencial quanto à seguinte matéria: “**possibilidade de pagamento de PLR com base em dois instrumentos concomitantes.**” O Acórdão indicado como paradigma foi o n.º 1101-000.893.

No entanto, no Exame de Admissibilidade verificou-se que nem o **Acórdão recorrido**, nem o indicado como **paradigma**, abordaram a matéria da divergência suscitada. Isto posto, com as considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de 02/12/2019 às fls. 3.242 a 3.246, o Presidente da **3ª Câmara / 3ª Seção** de julgamento, **negou seguimento** ao Recurso Especial interposto.

Cientificada do Despacho acima, a Fazenda Nacional interpôs o recurso de **Agravo** pela negativa de seguimento de seu recurso, requerendo seu regular processamento e posterior provimento (fls. 3.250 a 3.257). Na peça afirma que a matéria indicada no Despacho de Admissibilidade não foi o alvo do recurso manejado, que contestou, mas sim, o entendimento externado acerca da “**Caracterização da mudança de critério jurídico e a aplicação do art. 146 do CTN**”. Manteve o mesmo paradigma (Acórdão n.º 1101-000.893).

No exame do Agravo, consignou-se que o **Acórdão recorrido** reconheceu a modificação de critério jurídico havida entre procedimentos fiscais subsequentes, perante o mesmo contribuinte e envolvendo fatos jurídicos tributáveis semelhantes, diferindo apenas quanto aos períodos de apuração. De outro lado, o **Acórdão paradigma** n.º 1101-000.893 (fls. 3.209 a 3.238), também examinando, entre outros pontos controvertidos, a aplicação do art. 146 do CTN a fiscalizações consecutivas, fixou entendimento que o primeiro procedimento não vincularia o segundo em relação a fatos geradores posteriores. Veja-se excerto:

“Desnecessário, assim, discutir se o critério jurídico inalterável na forma da lei poderia ser, também, aquele inferido a partir de omissão da autoridade fiscal, e não apenas aquele adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, como acima

expresso, ou mesmo definir qualquer o conteúdo da expressão ‘critério jurídico’ no referido dispositivo legal. **Qualquer posicionamento adotado, expressa ou implicitamente, por autoridade fiscal anterior não impediria que outro fosse firmado relativamente a fato gerador posterior, nem dispensaria a aplicação de penalidade, por ausência de previsão legal neste sentido.**” (grifo nosso)

Entendeu-se, no despacho monocrático de agravo, que há claro dissídio jurisprudencial entre os julgados administrativos, quanto à interpretação do art. 146, do CTN e, por consequência, deve o Recurso Especial ser admitido. Isto posto, com as considerações tecidas no **Despacho em Agravo CSRF / 3ª Turma**, de 11/02/2020 às fls. 3.260 a 3.263, a Presidente da CSRF **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Em sede de **Contrarrrazões** (fls. 3.271 a 3.300), o Contribuinte argumenta, em síntese, que: (a) não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela PGFN, tendo em vista a ausência de demonstração de divergência jurisprudencial; (b) caso assim não se entenda, deve ser negado provimento ao recurso, mantendo-se incólume o acórdão recorrido no que diz respeito à matéria analisada; e (c) na hipótese de o Recurso Especial ser conhecido e provido, requer-se que os autos sejam remetidos para a Turma *a quo* para que sejam analisados os demais argumentos desenvolvidos no Recurso Voluntário.

Em 22/06/2023, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao colegiado da 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 Câmara** da 3ª Seção de Julgamento, de 02/12/2019, às fls. 3.242 a 3.246, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da Terceira Seção do CARF. Contudo, em face dos argumentos apresentados pelo Contribuinte em sede de **contrarrrazões**, requerendo que seja negado seu seguimento, entendo ser necessária uma análise dos demais requisitos de admissibilidade referentes à matéria para a qual foi dado seguimento monocrático.

O recurso versa sobre “**caracterização da mudança de critério jurídico e a aplicação do art. 146 do CTN a procedimentos fiscalizatórios sucessivos**”, apontando o paradigma (Acórdão) nº 1101-000.893.

No **Acórdão recorrido**, a turma julgadora reconheceu a modificação de critério jurídico havida entre procedimentos fiscais subsequentes, perante o mesmo Contribuinte e envolvendo fatos jurídicos tributáveis semelhantes, diferindo apenas quanto aos períodos de apuração, como esclarecem os seguintes excertos:

“...concluo que a fiscalização realizada no processo 16004.720544/2013-14 possui questões fáticas idênticas e envolve operações semelhantes com o presente, apenas o período de apuração é que diferencia uma da outra, sem contar logicamente a conclusão a que chegaram os fiscais na autuação de cada processo”.

O colegiado, no Acórdão recorrido, decidiu “cancelar o auto de infração em virtude da mudança de critério jurídico”, por maioria, vencidos os conselheiros Corinto Oliveira Machado e Jorge Lima Abud, que afastavam a alegada mudança de critério jurídico. No entanto, os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho e Gerson José Morgado de Castro acompanharam o relator apenas pelas conclusões, tendo o Conselheiro Gerson Morgado de Castro apresentado declaração de voto, no sentido de que só entendeu ter havido alteração de critério jurídico no segundo lançamento porque este, ao contrário do primeiro (efetuado no processo 16004.720544/2013-14), é oposto a entendimento fixado pela COSIT (na Solução de Consulta 24/2002. De qualquer modo, a ementa acabou por refletir o posicionamento majoritário daquele colegiado:

Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas em lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas.

De outro lado, no Acórdão paradigma nº 1101-000.893, também examinando, entre outros pontos controvertidos, a aplicação do art. 146 do CTN a fiscalizações consecutivas, fixou-se entendimento que o primeiro procedimento não vincularia o segundo em relação a fatos geradores posteriores, como se extrai da seguinte passagem:

“Desnecessário, assim, discutir se o critério jurídico inalterável na forma da lei poderia ser, também, aquele inferido a partir de omissão da autoridade fiscal, e não apenas aquele adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, como acima exposto, ou mesmo definir qualquer o conteúdo da expressão ‘critério jurídico’ no referido dispositivo legal. **Qualquer posicionamento adotado, expressa ou implicitamente, por autoridade fiscal anterior não impediria que outro fosse firmado relativamente a fato gerador posterior, nem dispensaria a aplicação de penalidade, por ausência de previsão legal neste sentido.**” (*grifo nosso*)

Entretanto, o caso narrado no paradigma tem características distintas, tratando de recurso de ofício de decisão da DRJ sobre lançamento formalizado em 17/12/2010, em razão de glosas de exclusões (IRPJ e CSLL) nos anos-calendários 2005 a 2009, e foi apreciado descartando preliminarmente a alegação de alteração de critério jurídico por razão diversa e autônoma, como bem destaca o trecho que antecede o aqui transcrito:

“Ainda, a recorrente pede o afastamento da penalidade em razão de alteração de critério jurídico por parte da autoridade fiscal, na medida em que procedimento fiscal anterior analisou a conduta da contribuinte e não promoveu lançamento. Reporta-se ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 0920100.200100.1638, cujo número de ordem já evidencia a impossibilidade de, naquela fiscalização, ter sido analisado o procedimento que passou a ser adotado pela contribuinte a partir do ano-calendário 2005.

Apenas por esta razão já se poderia afastar a aplicação do invocado art. 146 do CTN, ante o que expresso em sua parte final, abaixo destacada:” (*grifo nosso*)

Portanto, o que se traz no paradigma depois de “...*Desnecessário, assim, discutir, ...*” é mero argumento adicional, que, como o próprio texto sugere, é desnecessário, pois já havia fundamento suficiente para afastar a alegada violação do art. 146 do CTN.

É de se destacar ainda que a sucessão cronológica dos procedimentos fiscalizatórios/lançamentos no paradigma e no recorrido não obedece a mesma ordem, havendo procedimentos intercalados aqui e subsequentes acolá.

Correto, assim, o despacho de admissibilidade originário, que negou seguimento ao recurso da Fazenda. Parafraseando o despacho de agravo, mas corrigindo-o, é preciso destacar que:

(...) a identificação da matéria suscetível de divergência interpretativa deve considerar o integral conteúdo do recurso, a partir da exposição dos fatos, a argumentação e os pedidos formulados e não apenas frases soltas ou mal colocadas no texto, sob pena de se cometer rigorismo exagerado, incompatível com o princípio do informalismo moderado que rege o processo administrativo fiscal.

E, considerando não só o excerto que a própria relatora aventa ser “desnecessário”, mas as circunstâncias efetivamente tratadas no paradigma e no recorrido, não é possível extrair divergência, ou sequer a conclusão de que se um colegiado estivesse a analisar a situação julgada pelo outro o resultado seria diferente.

Destarte, voto por não conhecer do recurso fazendário.

Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan