



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720364/2014-41
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.295 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 14 de setembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FAST SHOP S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Deixa de se conhecer do recurso especial, quando os contextos fáticos são dessemelhantes, sendo insuficientes para devolver a matéria ao exame da CSRF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto tempestivamente pela Fazenda Nacional à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), com fulcro no art. 64, inciso II (Anexo II), do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI/CARF) aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão nº 1401-002.396,

proferido pela Primeira Turma Ordinária desta Câmara, na sessão de julgamento de 12 de abril de 2018. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ**

Ano-calendário: 2009

“NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. O procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento. A ausência desses elementos configura vício grave, não só porque dizem respeito à própria essência da relação jurídico-tributária, mas também porque inviabilizam o direito de defesa e do contraditório. Não cabe falar em convalidação do ato de lançamento se está havendo inovação na parte substancial desse ato. Além disso, o Decreto nº 70.235/72, em seus artigos 59 e 60, deixa bastante claro que não cabe saneamento de vício (para fins de convalidação do ato) nos casos de nulidade por preterição do direito de defesa. Não há como reconhecer a ocorrência de vício formal. A regra do art. 173, II, do CTN não é aplicável à situação sob exame para fins de alongar o prazo decadencial em favor do Fisco”.

Neste Recurso Especial, a recorrente suscita divergência quanto à natureza do vício na motivação, se formal ou material.

O r. despacho de admissibilidade deu seguimento ao Recurso Especial nos seguintes termos:

Destaca-se, de início, que o Recurso Especial tem por escopo uniformizar o entendimento da legislação tributária entre as câmaras e turmas que compõem o CARF, não se prestando como instância recursal no reexame de material probatório. Deve, pois, o alegado dissenso jurisprudencial se dar em relação a questões de direito, tratando, todos, da mesma situação fática (Acórdão CSRF nº 9101-002.102, de 2015), ou semelhante (Acórdão CSRF nº 9101-002.103, de 2015), e da mesma legislação aplicável (Acórdão CSRF nº 9101-01.629, de 2013).

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova (Acórdão CSRF nº 9101-001.766, de 2013), e sim na interpretação das normas (Acórdão CSRF nº 9101-002.328, de 2016), visto que, na apreciação da prova, o julgador tem o direito de formar livremente a sua convicção, conforme dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972. Acrescente-se, também, que, se os acórdãos confrontados examinaram

normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há falar-se em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica (Acórdão CSRF nº 9101-002.412, de 2016).

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Vício de motivação: vício formal x vício material”

Decisão recorrida:

“NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. O procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento. A ausência desses elementos configura vício grave, não só porque dizem respeito à própria essência da relação jurídico-tributária, mas também porque inviabilizam o direito de defesa e do contraditório. Não cabe falar em convalidação do ato de lançamento se está havendo inovação na parte substancial desse ato. Além disso, o Decreto nº 70.235/72, em seus artigos 59 e 60, deixa bastante claro que não cabe saneamento de vício (para fins de convalidação do ato) nos casos de nulidade por preterição do direito de defesa. Não há como reconhecer a ocorrência de vício formal. A regra do art. 173, II, do CTN não é aplicável à situação sob exame para fins de alongar o prazo decadencial em favor do Fisco”.

[...].

A motivação deficiente no lançamento fiscal gera a anulação do ato, visto que a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, dispôs, em seu art. 2º, que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, ao princípio da motivação.

Bem assim, a ampla defesa, prejudicada pela ofensa da motivação, assegurada constitucionalmente aos contribuintes, deve ser observada no processo administrativo fiscal.

[...].

Nesse aspecto, tendo em vista a nítida inconsistência entre os valores constantes no Relatório Fiscal e as planilhas de débito acostados ao auto de infração, sem justo motivo que fundamente essa divergência, resta-se

cerceado o direito de defesa da autuada, restando clarividente a afronta ao Princípio da Motivação que rege o Processo Administrativo.

[...].

Assim, o vício de motivação em razão dos valores lançados, se dá em razão de que não poderia utilizar Dacon (pis e cofins) para aferir receitas, pois ela embarca todas as receitas sem que fizesse o confronto com as demais receitas (venda de seguro e garantia estendida, bonificação que lançava como outras receitas.)

Acórdão paradigma nº 2302-01.806, de 2012:

VÍCIO FORMAL. NATUREZA DA INVALIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

O lançamento é forma, sendo o ato de aplicação material da norma de incidência. Apesar de ser forma, exteriorização, reflete o conteúdo da norma de incidência tributária, o fato gerador. A falha na exteriorização do lançamento é um vício formal, por seu turno, o erro quanto ao conteúdo irá traduzir um vício material. Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. Motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. A motivação diz respeito às formalidades do ato. O motivo, por seu turno, antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levam a Administração a praticar o ato. São os pressupostos de fato e de direito da prática do ato.

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material.

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a motivação deficiente no lançamento fiscal gera a anulação do ato [vício material]*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 2302-01.806, de 2012) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *se há falha na motivação, o vício é formal*.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

No mérito sustenta que um suposto equívoco na formalização do lançamento não pode ser considerado como vício a macular todo o lançamento, devendo ser aplicado o princípio de conservação dos atos. Não há que se confundir falta de motivo com falta de fundamentação/motivação. A primeira representa a exposição dos motivos, ou seja, a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato que justificam o ato realmente existiram. Já a motivação diz respeito às formalidades que ensejam a formação do ato.

Tratando-se de vício relacionado à motivação, este que se revela como requisito atinente à forma do ato administrativo fiscal, revela-se correto dizer que referido vício poder ser perfeitamente convalidável.

A convalidação é providência que também se harmoniza com o conteúdo dos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, dispositivos estes que, privilegiando a instrumentalidade das formas, só determinam a declaração de nulidade em sede do processo administrativo fiscal nos casos de: a) vício de incompetência; b) preterição do direito de defesa.

Intimado, a contribuinte apresenta contrarrazões que sustenta preliminarmente a inadequação do paradigma apresentado. Na decisão recorrida, constatou-se a nulidade do lançamento por conta dos seguintes equívocos: (i) ausência de fundamento que justifique a divergência dos valores base para autuação do IRPJ e da CSLL, (ii) equívoco da fiscalização em apurar a suposta omissão de receita por meio de confronto entre os montantes indicados na DACON e aqueles registrados contabilmente como receita de vendas e serviços, e (iii) incorreta apuração do fato gerador, que implicou na tributação omissão de receita inexistente. Acresce que este último fundamento da decisão recorrida consiste, seguindo a própria decisão apresentada paradigma, vício insanável, uma vez que diz respeito à configuração ou não do fato gerador:

No mérito, aduz que se trata de nulidade por vício material, já que o defeito atinge o lançamento em sua própria essência, diferentemente do vício formal, que atinge – como o próprio nome pressupõe – apenas a forma do ato.

Como bem observado na decisão recorrida, a suposta omissão de receita foi apurada, a partir da receita declarada na DACON da Recorrida, enquanto essa obrigação acessória de caráter fiscal, e não contábil, não serve como indicativo da receita tributável pelo IRPJ e pela CSLL.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

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 dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 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.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

No caso, não há similitude fática apta a ensejar o Recurso Especial. Verifica-se que a divergência é meramente de nomenclatura, não havendo evidências de que no caso concreto, aplicando-se os fundamentos do acórdão paradigma chegar-se-ia a resultado divergente daquele alcançado pelo acórdão recorrido.

Com efeito, em sua fundamentação, o acórdão paradigma indica:

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. Motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. A motivação diz respeito às formalidades do ato. **O motivo, por seu turno, antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levam a Administração a praticar o ato.** São os pressupostos de fato e de direito da prática do ato. Na lição de Maria Sylvia di Pietro, pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato; pressuposto de fato, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato.

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

A ausência de motivo ou a indicação de motivo falso invalidam o ato administrativo.

No lançamento fiscal, o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização. A falha na motivação pode ser corrigida, desde que o motivo tenha existido.

(...)

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material.

No caso, o acórdão recorrido indica exatamente a existência de falha no pressuposto de fato:

Conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal TVF, a d. autoridade fiscal apurou a suposta omissão de receita por meio de confronto entre os montantes indicados a esse título na DACON e aqueles lançados como receita de vendas e serviços, constantes no registro contábil da empresa.

Não obstante, o levantamento efetuado pela fiscalização não se presta à averiguação da correção ou não da receita tributada pelo IRPJ e pela CSLL no período.

Deveras, a receita declarada na DACON diz respeito a toda receita sujeita à tributação da Contribuição ao PIS e da COFINS. Essa obrigação acessória de caráter fiscal, e não contábil, contudo, não serve como indicativo da receita tributável pelo IRPJ e pela CSLL.

Ademais, uma vez sendo informada na DACON toda a receita sujeita às contribuições, inclusive aquelas que não decorrem da venda de bens e serviços, ou seja, inclusive ao que se entende como “outras receitas”, resta claro que, para fins de corretamente confrontar a informação dessa obrigação acessória com os documentos contábeis e, ainda, com a receita declarada na DIPJ, não poderia a d. Fiscalização se limitar a extrair dos últimos apenas os valores referentes a venda de bens e serviços, como o fez.

O erro do lançamento, no caso, é crasso e evidente – eis que jamais seria possível conciliar o valor de receita declarado para apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, que incidem, a teor das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, sobre o “total das receitas”, com a receita exclusiva das vendas de bens e serviços.

Tivesse a d. autoridade fiscal feito sua análise considerando sempre ou o valor indicado como receita de bens e serviços, ou todos os valores de receita informados – receita de bens, serviços, outras receitas etc., certamente não teria chegado a errônea conclusão de que teria havido omissão de receitas.

Nesse contexto, vê-se que o confronto efetuado pela Fiscalização entre o total de receitas declarados na DACON e os registros contábeis de receita apenas de vendas de bens e serviços não sustenta para alegação de uma suposta omissão de receitas, tornando nulo o lançamento por vício material, eis que despido da devida fundamentação da infração e, consequentemente, da ocorrência do fato gerador.

O que se verifica, portanto, como bem indica a Interessada, é que a divergência identificada é somente aparente.

Por tal motivo, entendo não estarem preenchidos os pressupostos de admissibilidade, não conheço do Recurso Especial.

Diante do exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator