



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.722545/2015-90
ACÓRDÃO	1301-007.016 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de junho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL PROCTER & GAMBLE DO BRASIL LTDA

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/10/2010

LANÇAMENTO DE OFÍCIO NÃO LASTREADO EM PROVAS DE OMISSÃO DE RECEITAS. IMPOSSIBILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO OMISSÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Deve ser cancelado o lançamento de ofício quando efetuado com base exclusivamente em indício decorrente do cruzamento da base de notas fiscais emitidas e os valores registrados em DIPJ sem a identificação de quais documentos dão suporte a acusação da infração de omissão de receitas, ou seja, é nulo o auto de infração constituído com base em afirmações dissociadas da realidade fática.

Incorreu em erro a autoridade responsável pelo lançamento quando o sujeito passivo, devidamente intimado, busca explicar a forma de registro das operações, em especial a forma de contabilização das receitas e das respectivas parcelas redutoras e sua resposta é solenemente ignorada pelo Auditor-Fiscal. A finalidade precípua do procedimento de auditoria é a de, a partir dos indícios de infração, verificar a ocorrência de infração que motive o lançamento de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado,

por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade do lançamento para cancelá-lo, dando-lhe provimento, nos termos do voto do Relator

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Relator

(documento assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente),.

RELATÓRIO

1. Tratam-se de Recursos De Ofício e Voluntário contra decisão da DRJ07, que julgou parcialmente procedente a impugnação da Recorrente contra lançamentos do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 119.875.285,34; da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), R\$ 43.161.441,90 8; Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), R\$ 17.791.096,87; e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), R\$ 81.946.870,29, relativos ao ano-calendário 2010, com imputação de multa qualificada (150%).

2. O lançamento se deu em razão da discrepância entre os valores declarados como receita bruta e os valores das notas fiscais de vendas e receitas com exportações no regime drawback (R\$ 275.965.059,37). A qualificação da multa decorreu, conforme entendimento da autoridade fiscal, da intenção do sujeito passivo em ludibriar a autoridade fiscal, tentando induzir à conclusão errônea.

2.1. Foi apenso ao presente processo o PAF nº 10283.722546/2015-34, referente a Representação Fiscal para Fins Penais, conforme Termo de Apensação (fls. 4.127).

3. O sujeito passivo apresentou impugnação (fls. 1.978/2.031), onde em preliminar alegou nulidade por falta de motivação e violação aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da verdade material, visto que a fiscalização não demonstrou individualmente quais seriam as notas fiscais que foram consideradas para fins de determinação da receita omitida; que não qualquer prova que justifique a qualificação da multa; informou inconsistências sobre notas fiscais que impõem o reconhecimento da nulidade; que as exigências do PIS e da Cofins são nulas, uma vez que foram desconsiderados as regras específicas de tributação (Leis nº 10.637, de 2002, e nº

10.833, de 2003), além disso, a fiscalização dividiu o valor da omissão trimestral por três para apurar a base mensal. Quanto ao mérito, justificou que a diferença decorre do fato de que impugnante registra em sua contabilidade, nas próprias contas de receita, abatimentos comerciais que concede na venda de mercadorias, a própria devolução de mercadorias e outros ajustes; que não poderiam ter lançado PIS e COFINS sobre a receita de exportação de mercadorias, em virtude do disposto no art. 5º inciso I da Lei nº 10.637, de 2002 e art. 6º, inciso I da Lei nº 10.833, de 2003; que os lançamentos relativos aos períodos de janeiro a junho de 2010 do PIS e da COFINS e do 1º e 2º trimestre de 2010 de IRPJ e CSLL estão decaídos; que a fiscalização considerou como base de cálculo do IRPJ e CSLL a receita bruta menos o IPI e o ICMS substituição, no entanto, a base correta seria a receita líquida de vendas, deduzidos do ICMS, PIS e COFINS, conforme art. 280 do Decreto nº 3.000, de 1999, e instruções de preenchimento da DIPJ; em relação a multa qualificada, pugna pela aplicação da Súmula CARF nº 14.

4. O julgamento de primeira instância foi convertido em diligência para que a autoridade lançadora prestasse os seguintes esclarecimentos: “(a) Como foi apurada a base de cálculo para a omissão de receitas, tendo em conta a alegação da interessada em sua impugnação acerca dos excessos de receitas na linha 3 e imputam a ocorrência de omissão de receitas pelo somatório das linhas 1 e 4? (b) Houve o cômputo das notas fiscais emitidas e juntadas aos autos (documento 04 da impugnação) quando da confecção do lançamento? (c) As 22 notas fiscais constantes no documento 05 que instrui a impugnação ditas canceladas pela interessada foram computadas na infração de omissão de receitas? Houve efetivamente o cancelamento?” (fls. 3.611).

5. Em atendimento, a fiscalização produziu informação fiscal (fls. 3.614/3.617), onde consignou que:

1 – No tocante a letra “a” do aludido despacho, cumpre informar que realmente houve um erro de fato na consideração do valor da omissão da receita tributável, em cada trimestre do período examinado.

2 – Com efeito, levando-se em conta a planilha “Demonstrativo das Diferenças Apuradas II”, no primeiro trimestre, por exemplo, o valor correto a ser considerado da omissão de receita é de R\$ 22.663.184,08 (5.813.218,73 – 11.509.395,37 + 28.359.360,72), pois assim estará sendo reputado o valor líquido, ou seja, o valor resultante da diferença entre o valor das notas fiscais eletrônicas e o valor informado na DIPJ/2011, fazendo-se a compensação entre os valores

correspondentes a cada item da receita. No mesmo diapasão seguem os outros trimestres do período.

3 – Saliente-se, ainda a título de exemplo, que conforme demonstrado na planilha supra mencionada, o valor de R\$ 5.813.218,73 é a diferença entre o valor informado na linha da Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos, da DIPJ/2011, (R\$ 58.170.309,42) e o valor apurado nas notas fiscais eletrônicas de emissão da empresa (R\$ 63.983.528,15), considerando apenas os CFOPs referentes a operação de exportação de bens. Os outros itens seguem a mesma sistemática.

4 – Neste contexto e considerando ser o lançamento, atividade administrativa vinculada e obrigatória, nos termos do parágrafo único, do art. 142, do CTN, o valor de R\$ 22.663.184,08, deve ser considerado como base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, no 1º trimestre, conforme determina o § 2º, e caput, do art. 24, da Lei nº 9.249/1995, com nova redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

5 – Trilhando no mesmo caminho os trimestres seguintes, ressalvando apenas que, de acordo com o assinalado na descrição dos fatos do auto de infração, o valor da omissão para efeito de cobrança de ofício das contribuições PIS e COFINS, será dividida por três (trimestre) visto a apuração mensal destas exações fiscais.

6 – Assinale-se que conforme as regras seguidas no procedimento administrativo de elaboração do lançamento de ofício, foram considerados os prejuízos fiscais e as bases negativas informados pela impugnante na DIPJ/2011, causando assim a absorção dos valores da omissão de receita pelos citados prejuízos e bases negativas, nos três primeiros trimestres, restando saldo a cobrar do IRPJ e da CSLL apenas no quarto trimestre, conforme se comprova no auto de infração retificado, que ora se anexa aos autos. Deve-se destacar que a retificação do AINF, deu-se apenas no tocante ao item dos valores da omissão de receita consoante já frisado acima, os outros termos da autuação permanecem sem alterações, inclusive o entendimento do agente fiscal autuante, no sentido da existência de dolo permeando as condutas dos dirigentes responsáveis pela gestão administrativa/financeira da pessoa jurídica.

7 – Com relação ao item “b”, do despacho de diligência da DRJ/Rio de Janeiro, destaque-se não ter sido possível identificar especificamente nos autos, o mencionado “documento 4 da impugnação”. Todavia, compulsando os autos mais detalhadamente, pode-se inferir, tratar-se do “arquivo não paginável – anexo 4”, que apresenta uma planilha cujo cabeçalho se denomina “ECD x Outras Saídas e Deduções”.

8 – Um exame neste documento permitiu verificar que os dados nele apresentados, não são suficientes para afirmar-se com segurança que as notas fiscais indicadas no mesmo, fizeram parte do rol de notas fiscais consideradas na elaboração do lançamento de ofício. Presume-se que na coluna “hist” do demonstrativo, há referência a números atinentes às notas fiscais emitidas pelo contribuinte, mas apenas com esse dado (número da nota), não foi possível

encontrar correspondência na lista das notas fiscais eletrônicas, anexadas pela fiscalização.

9 – O correto seria constar do demonstrativo apresentado pela impugnante, além dos números das notas fiscais, os CFOPs de cada uma delas e, mormente, as chaves das notas fiscais eletrônicas de cada documento fiscal, da mesma forma como foi anexado ao auto de infração, confeccionado pela fiscalização.

10 – De qualquer sorte, entende-se que caso houvesse a confirmação de que as notas fiscais eletrônicas apontadas pela impugnante, não teriam sido consideradas na realização do lançamento de ofício, tal fato só agravaria a situação da própria empresa, pois a autuação teve como fundamento a divergência entre os valores das notas fiscais de vendas, identificadas pelo respectivos CFOPs, e os valores das receitas tributáveis informadas pela pessoa jurídica na DIPJ/2011.

11 – Ou seja, o valor da receita bruta no período, expresso nas NFe, é superior ao valor da receita bruta informada pela pessoa jurídica ao fisco federal, de acordo com a declaração de imposto de renda - PJ. A confirmação de que alguma nota fiscal de venda, não tenha sido considerada no levantamento da fiscalização, servirá tão somente para aumentar a diferença entre o valor da receita bruta declarada e o valor apurado por meio dos documentos fiscais.

12 - No que tange ao item “c” do despacho da DRJ/Rio de Janeiro, deve-se registrar que o levantamento da fiscalização considerou apenas as notas fiscais válidas, ou seja, não foram consideradas na relação das notas fiscais eletrônicas, as notas fiscais canceladas, tal fato comprova-se inclusive no rol de documentos fiscais acostado ao auto de infração, pelo auditor autuante, mais especificamente na coluna “cancelada”, onde se verifica continuamente a palavra “não”, posto que foi utilizado um filtro do programa oficial de auditoria fiscal da RFB, CONTÁGIL, que elegeu apenas os documentos fiscais não cancelados. Cumpre salientar que a confirmação do cancelamento ou não das notas fiscais apresentadas pela impugnante, não foi possível de se realizar em virtude da falta dos dados necessários a identificação dos documentos fiscais, conforme mencionado no item 09 supra.

6. A Fiscalização emitiu novos autos de infração (fls. 3.618/3.664).
7. O Contribuinte apresentou impugnação complementar (fls. 3.739/3.744) em que reitera seus argumentos a respeito da falta de motivação e do erro na apuração da matéria tributável, sobretudo diante do reconhecimento pela própria d. autoridade fiscal dos erros cometidos; fez referência à divergência entre o documento por ele juntado com a primeira impugnação e os documento analisado pela fiscalização; que a alegação de impossibilidade sobre o item “c” demandado pela DRJ por ausência de dados constam nos autos (fls. 2.099/2.120) e são

informações oficiais, passíveis de consulta no Portal da Nota Fiscal Eletrônica; que os novos autos são nulos.

8. Em 26.09.2019, o processo foi novamente convertido em diligência para que, com base na escrituração contábil/fiscal e documentação comprobatória e na planilha constante na impugnação a unidade local da RFB: (a) Juntasse a Escrituração Contábil Digital (ECD) relativa ao período de 2010, por meio de arquivo não paginável; (b) Informar, de acordo com a ECD e com base na planilha acima transcrita, quais valores deveriam ter sido informados nas deduções da receita bruta da DIPJ Ficha 06A linhas 10 a 15 e na linha 46 (fls. 3.758/3.761).

9. Em atendimento, foi juntada a ECD e Informação Fiscal (fls. 3.767/3.769):

De acordo com o determinado no supra aludido despacho, direcionou-se a diligência fiscal no sentido de se verificar a correlação entre os valores das deduções informadas na planilha, trazida aos autos pelo contribuinte, e os respectivos registros assentes na ECD – Escrituração Contábil Digital.

Neste contexto atraiu atenção as contas listadas na planilha da empresa no grupo “abatimentos comerciais”, que pela sua nomenclatura deveria abranger contas que reduzem o resultado contábil, mas que na realidade trata-se de contas de receitas.

Com efeito, a ECD da pessoa jurídica demonstra, por exemplo, que a conta código 31650006, indicada na planilha, tem como título Vendas & Serv. Diversos Entre Afiliadas, e é uma conta analítica de receita, subdivisão da conta sintética de receita 3.01.01.01.01.02.00 Receita da Venda no Mercado Interno de Produtos.

Conforme consta na planilha do contribuinte, a conta 31650006 - Venda & Serv. Diversos Entre Afiliadas, apresenta um saldo final de R\$ 163.917.644,44, que corresponde ao registrado na ECD. Todavia, o ponto que chama atenção é o fato deste valor estar lançado a crédito da conta supracitada e ter como contrapartida, a débito, várias outras contas que em princípio nada tem a ver com o encerramento do exercício, inobstante haver referência a isso no histórico do lançamento.

No mesmo diapasão, as contas 47460001 Vendas de Produtos Acabados P/ Clientes – Local e 31660011 Vendas P. Acab. Afiliadas – Preço Distribuidor, com a ressalva que a primeira não apresenta compatibilidade entre o valor do saldo final indicado na planilha e o registrado na ECD, quando do encerramento do exercício.

A boa técnica contábil, como é consabido pelos que estudam e manejam a contabilidade, ensina que ao final do período a empresa deve, para efeito de apuração do resultado do exercício, levantar balancete, debitando os saldos finais das contas de receitas, tendo como contrapartida, créditos em uma conta que

pode ser “resultado do exercício”, ao mesmo tempo que credita as contas de despesas, a débito desta mesma conta.

Após proceder os ajustes contábeis, a empresa deverá fazer a integração entre o resultado do exercício e o balanço patrimonial por meio do lançamento envolvendo o saldo final daquela conta “resultado do exercício”, em contrapartida a uma conta de patrimônio líquido, que poderá ser Lucro/Prejuízo Acumulados.

Entretanto parece não ter sido esse o procedimento seguido pela pessoa jurídica, pois, as contas que indicam as deduções por ela consideradas na planilha, na realidade tratam-se, conforme visto na ECD, de contas de receitas, e como tais deveriam receber lançamentos a débito quando da transferência de seus saldos para a conta “resultado do exercício”. O que não ocorreu.

Ademais de acordo com os históricos dos lançamentos na ECD, a empresa teria transferido os valores dos saldos credores finais dessas contas de receitas, diretamente à conta de Lucros/Prejuízos Acumulados, sem que houvesse antes uma apuração do resultado por meio da conta transitória “resultado do exercício”. Um procedimento incompatível com que determina a boa técnica contábil.

Todavia, o principal ponto a ser salientado diz respeito ao fato das contas do grupo, “abatimentos comerciais”, tratar-se na realidade de contas de receitas e não de despesas, custos ou de redução da receita bruta, o que impede a aceitação dos valores dos saldos finais nelas consignados, como passíveis de dedução na apuração do resultado do período.

No tocante as contas do grupo “outras saídas e deduções” indicado na planilha da pessoa jurídica, verificou-se que de acordo com a ECD, a conta 31650033 (saldo final R\$ 59.602.119,61) refere-se à conta analítica de receita SD-Venda P. Acabados Importados a Afiliadas, subconta da conta sintética de receita 3.01.01.01.01.03.00 Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado.

Esta conta além de não apresentar compatibilidade entre o saldo final informado na planilha e o constante da ECD, também, da mesma forma que as contas do grupo anterior, refere-se a uma conta de receita e não de redução do resultado.

Por seu turno, a conta 31650034 SD-Venda P. Acabados Nacionais a Afiliadas, diz respeito a uma conta analítica de receita, subdivisão da conta sintética de receita 3.01.01.01.01.02.00 Receita da Venda no Mercado Interno de Produto, que também não apresenta compatibilidade entre o saldo final informado na planilha e o constante da ECD.

Constatou-se então que, de uma forma geral, os saldos das contas informados na planilha da empresa, não apresentam compatibilidade com os saldos das respectivas contas registradas na ECD, ademais as contas indicadas no demonstrativo do contribuinte apresentam caráter de receitas e não de deduções da receita bruta.

Releva assinalar que o campo na DIPJ – Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, para informar as deduções da receita bruta tais como, vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais, sempre existiu nas fichas para preenchimento daquela declaração, e a contabilidade da pessoa jurídica, deveria espelhar os registros relativos a estes dados. Mas não foi o que ocorreu, conforme se infere pelo cotejo entre as informações da planilha do contribuinte e os registros de sua própria contabilidade.

10. Cientificada, a Recorrente apresentou detalhada manifestação (fls. 3.780/3.786) em que fundamenta discordância com as conclusões da autoridade fiscal, que, no seu entender, insistiu nas premissas que resultaram no lançamento.

11. A DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação (fls. 3.829/3.874). Entendeu por afastar a tese de nulidade por falta de motivação e violação ao princípios do contraditório, da ampla defesa e da verdade material dos autos de infração; por declarar nulo os lançamentos do PIS e da Cofins; por afastar a alegação de decadência em relação ao IRPJ e a CSLL; por cancelar a multa qualificada; por excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do 2º trimestre/ 2010, o valor de R\$ 1.482.423,14 e do 3º trimestre/2010, o valor de R\$ 134.684,55, permanecendo como receita omitida os valores de R\$ 22.663.184,07 (1º T), R\$ 62.238.511,74 (2ºT), R\$ 78.733.390,26 (3ºT) e R\$ 112.329.973,28 (4ºT), que após compensação de prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL, resultaram em exigência do IRPJ de R\$ 23.927.492,07 (4ºT/2010) e da CSLL de R\$ 8.616.057,14 (4ºT/2010). A referida decisão foi materializada com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. IRPJ. CSLL.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, hipóteses cuja ocorrência não restou comprovada, sobretudo tendo em conta que os autos de infração e seus anexos foram formalizados de modo a permitir à contribuinte a perfeita compreensão das infrações que lhe foram imputadas, tanto que delas se defendeu de forma detalhada e consistente.

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTOS.

No relato da infração, a fiscalização deve expor, de forma explícita, clara e congruente, as circunstâncias que motivaram a aplicação da multa qualificada, estabelecendo o nexos causal entre as evidências constatadas e o enquadramento

nas hipóteses legais de sonegação, fraude ou conluio, uma vez que a omissão de receita, por si só, não a justifica.

INCORREÇÕES MATERIAIS. TRATAMENTO.

As incorreções materiais constantes do auto de infração serão sanadas de ofício pela autoridade administrativa quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E NO CÁLCULO DO MONTANTE DEVIDO. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

A base de cálculo e o cálculo do montante devido constituem elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A adoção de métodos que resultem em base de cálculo incerta e duvidosa constitui ofensa aos elementos substanciais do lançamento, motivo pelo qual deve ser reconhecida sua total nulidade, por vício material.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010

DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA. IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE VENDAS. VALORES NÃO COMPROVADOS. GLOSA.

A admissibilidade de confirmação dos impostos incidentes sobre vendas para fins de dedução da receita bruta de vendas demanda comprovação apoiada nos livros fiscais competentes acompanhada dos livros contábeis competentes para fins verificação da pertinência dos valores registrados nos instrumentos destinados ao cumprimento de suas obrigações acessórias.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA. PAGAMENTO.

No lançamento por homologação, não tendo havido qualquer pagamento, a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO.

No lançamento por homologação, tendo havido pagamento antecipado, para fins de cômputo do prazo de decadência, inicia-se a contagem da ocorrência do fato gerador; salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando então o prazo se deslocará para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

12. Em Recurso Voluntário (fls. 3.886/3.931) a Recorrente repisa as razões apresentadas na impugnação, em especial que são nulos os autos de infração por falta de motivação e violação aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da verdade material, pois,

entre outros, não é possível identificar quais seriam as notas fiscais que não foram tributadas pela Recorrente e não houve motivação válidas para afastar as justificativas apresentadas durante o procedimento de fiscalização; que são nulos os lançamentos por incorreta apuração da matéria tributável, pois ao consultar a listagem das notas fiscais eletrônicas, verificou existência de inconsistências significativas; quanto ao mérito, aduz inexistir omissão de receitas; que emitiu notas fiscais no montante de R\$ 3.393.008.695,43 e informou na DIPJ uma receita bruta no valor de R\$ 3.065.858.123,34 e a diferença decorre de registro contábil nas próprias contas de receita, abatimentos comerciais que concede na venda de mercadorias, a própria devolução de mercadorias e outros ajustes, sem qualquer efeito na apuração do IRPJ e da CSLL; que parte dos valores deduzidos da receita bruta se refere a abatimentos comerciais (R\$ 299.313.175,66) e de devolução (R\$ 87.644.898,85), razão pela qual solicita análise elaborada por empresa de auditoria; que a r. decisão considerou não haver elementos suficientes para caracterizar o valor de R\$ 17.497.937,17 (conta nº 47460001) e R\$ 17.500.937,18 (conta nº 31650006) , referente a ajuste de períodos anteriores, como abatimento; que r. decisão desconsiderou os R\$ 320.628.907,00 (R\$ 157.729.506,00, referente a NF, e R\$ 162.899.401,00, abatimentos comerciais) por entender não existir planilhas e documentos fiscais, mas que a Recorrente apresenta a relação de NF (R\$ 157.729.506,00, doc. 02); que r. decisão não considerou o valor de R\$ 67.346.598,45 em razão de não ter apresentado a lista com chave de acesso das respectivas NF; pugna que decaiu os créditos exigidos , pois foi notificada dia 28.08.2017 e os fatos geradores ocorreram no ano-calendário 2010, aplicando-se a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional, e que o fato dos autos de infração terem sido lavrados em 2015 e, posteriormente em 2017, em nada altera a conclusão acima, pois as autoridades fiscais realizaram novo lançamento com ajuste do crédito tributário, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, e o art. 149 do CTN autoriza a feitura e revisão do lançamento enquanto não extinto o direito da Fazenda Nacional; subsidiariamente, que houve decadência parcial do IRPJ e da CSLL se for considerada a ciência em 07.07.2015; que a r. decisão reconheceu pela aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, mas aplicou a regra do art. 173, I, do CTN para os fatos geradores ocorridos entre 01.01.2010 e 30.06.2010, em que houve redução de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, em razão de não ter havido ausência de pagamento, todavia, entende, que houve pagamento antecipado de IRPJ através de retenções na fonte, nos termos da Súmula CARF nº 138; alternativamente, pugna que se for aplicada a regra do art. 173, I, do CTN, teria decaído o 1º trimestre do 2010, pois o

prazo decadencial teria se iniciado em 1º de julho de 2010 (primeiro dia do exercício – 3º trimestre de 2010 – subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado – 2º trimestre de 2010) e terminado em 30 de junho de 2015; que deve ser excluído os valores do ICMS, do PIS e da Cofins da receita bruta para o cálculo da exigência do IRPJ e da CSLL. Ao final, requer seja reconhecida a nulidade do lançamento ou, no mérito, seja reconhecida a improcedência do lançamento e, alternativamente, reconhecida a decadência total ou, subsidiariamente, parcial, relativa aos fatos geradores ocorridos nos 1º e 2º trimestres de 2010.

13. É o relatório.

VOTO

Conselheiro Iágaro Jung Martins, Relator.

I – Conhecimento – Recurso de Ofício

14. Os valores envolvidos no presente processo, até esse momento processual, podem ser resumidos nos seguintes quadros:

14.1. Valor exigido originalmente em 07.07.2015 – Autos de Infração (fls. 9/55):

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	Total
Tributo	R\$ 40.846.151,47	R\$ 14.706.774,53	R\$ 27.628.993,68	R\$ 5.998.399,95	R\$ 89.180.319,63
Multa	R\$ 61.269.227,21	R\$ 22.060.161,80	R\$ 41.443.490,55	R\$ 8.997.599,94	R\$ 133.770.479,50
Total	R\$ 102.115.378,68	R\$ 36.766.936,33	R\$ 69.072.484,23	R\$ 14.995.999,89	R\$ 222.950.799,13

14.2. Valor retificado nos AI em 31.08.2017 (fls. 3.618/3.664) após procedimentos de diligência determinado pela DRJ:

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	Total
Tributo	R\$ 23.927.492,06	R\$ 8.616.057,14	R\$ 20.973.344,43	R\$ 4.553.423,43	R\$ 58.070.317,06
Multa	R\$ 35.891.238,09	R\$ 12.924.085,71	R\$ 31.460.016,65	R\$ 6.830.135,15	R\$ 87.105.475,59
Total	R\$ 59.818.730,15	R\$ 21.540.142,85	R\$ 52.433.361,08	R\$ 11.383.558,58	R\$ 145.175.792,65

14.3. Valor mantido após decisão DRJ (sem considerar redução prejuízo fiscal e BCN CSLL):

	IRPJ	CSLL	Total
Tributo	R\$ 23.927.492,07	R\$ 8.616.057,14	R\$ 32.543.549,21
Multa	R\$ 17.945.619,05	R\$ 6.462.042,86	R\$ 24.407.661,91
Total	R\$ 41.873.111,12	R\$ 15.078.100,00	R\$ 56.951.211,12

14.4. Decisão de primeira instância exonerou o crédito tributário (tributo e encargos de multa de ofício) total no valor de R\$ 165.999.588,01 (R\$ 222.950.799,13 - R\$ 56.951.211,12), assim, como a exoneração supera o valor estabelecido na Portaria MF nº 2, de 2023, o Recurso de Ofício deve ser conhecido.

II – Conhecimento – Recurso Voluntário

15. A Recorrente foi intimada da decisão proferida pela DRJ em 21.12.2020, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 3.883), dessa forma, o Recurso Voluntário apresentado em 19.01.2020, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada é tempestivo e, por preencher os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

III – Recurso de Ofício

a) Exigência do PIS e da Cofins

16. A r. decisão excluiu os valores do PIS e da Cofins, os quais, no caso, deveriam ser apurados na modalidade não cumulativa, nos termos das Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em razão de que o auditor responsável pelo procedimento efetuou a exigência com base no faturamento trimestral dividido por três.

17. Registre-se, como relatado, que a alegada infração praticada pelo sujeito passivo é a omissão de receitas em razão do não registro das notas fiscais emitidas.

18. Não há reparo na r. decisão que considerou nula, por vício material, a exigência dessas contribuições. Causa espécie que a autoridade lançadora, dispondo das notas fiscais

emitidas mês a mês, adotou critério não previsto em lei para acumular trimestralmente as receitas e dividi-las por três a fim de “determinar” o faturamento mensal, conforme se observa nos respectivos autos de infração (fls. 38/55).

b) Multa qualificada

19. Entendeu a autoridade julgadora de primeira instância que a Fiscalização não descreveu as circunstâncias que levaram à qualificação de multa de ofício, não estabeleceu o nexo causal entre as evidências, as condutas e o resultado e, tampouco, as enquadra nas hipóteses legais.

20. O auditor-fiscal responsável justificou a qualificação da multa em razão da conduta deliberada em informar receita bruta em valores inferiores.

21. De fato, a conduta do contribuinte em nada se subsume ao disposto nos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que tem a seguinte redução:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

22. A inexistência de comprovação de ato intencional com o objetivo de sonegar ou fraudar é condição para a qualificação da multa. Essa comprovação é ônus da autoridade lançadora, que deve fazê-lo através de clara descrição dos fatos praticados e correlacioná-los com provas juntadas ao processo.

23. Corroborando o entendimento da autoridade julgadora de primeira instância, a Súmula CARF nº 14, que tem a seguinte redação:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

24. Dessa forma, correta a redução da multa para o percentual de 75%.

c) Valores excluídos do IRPJ e da CSLL

25. A r. decisão, após detalhada análise das alegações da então impugnante e após a realização de dois procedimentos de diligência concluiu por excluir da base de cálculo desses tributos o valor de R\$ 1.482.423,14 e de R\$ 134.684,55, relativos ao 2º e 3º trimestres de 2010.

26. Essas reduções decorrem de notas fiscais canceladas que não foram consideradas originalmente pela Fiscalização, mas reconhecidas como tal em procedimento de diligência, conforme o seguinte quadro:

Entrada/Saída	CFOP	Nota Fiscal	Data da Emissão	Trimestral	Cancelada	Valor da Nota	Valor dos itens menos Desconto	Folhas
Saída	5101	12711	29/05/2010	2º	SIM	343.571,39	327.210,84	fl.856
Saída	5101	13905	08/07/2010	3º	SIM	116.449,99	110.904,75	fl.1.240
Saída	5101	13924	08/07/2010	3º	SIM	24.968,79	23.779,80	fl.1.240
Saída	5101	66414	19/05/2010	2º	SIM	94.252,80	94.252,80	fl.929
Saída	5101	66799	21/05/2010	2º	SIM	84.003,84	84.003,84	fl.933
Saída	5101	67523	27/05/2010	2º	SIM	170.547,23	170.547,23	fl.1.007
Saída	5101	67600	27/05/2010	2º	SIM	27.125,76	27.125,76	fl.943
Saída	5101	67687	27/05/2010	2º	SIM	5.391,90	5.391,90	fl.1.007
Saída	5101	67798	28/05/2010	2º	SIM	15.909,12	15.909,12	fl.945
Saída	5101	67838	28/05/2010	2º	SIM	1.965,00	1.965,00	fl.945
Saída	5101	68065	31/05/2010	2º	SIM	6.028,00	6.028,00	fl.949
Saída	5101	68630	04/06/2010	2º	SIM	40.095,00	40.095,00	fl.955
Saída	5102	68095	31/05/2010	2º	SIM	1.327,60	1.250,53	fl.297
Saída	5102	68113	31/05/2010	2º	SIM	193,73	184,98	fl.297
Saída	6101	67524	27/05/2010	2º	SIM	228.310,04	228.310,04	fl.1.007
Saída	6101	67641	27/05/2010	2º	SIM	232.362,06	232.362,06	fl.1.007
Saída	6101	67642	27/05/2010	2º	SIM	118.821,06	118.821,06	fl.1.007
Saída	6101	67643	27/05/2010	2º	SIM	10.318,80	10.318,80	fl.1.007
Saída	6101	67644	27/05/2010	2º	SIM	5.391,90	5.391,90	fl.1.007
Saída	7102	12462	20/05/2010	2º	SIM	32.996,51	32.996,51	fl.167
Saída	7102	12566	25/05/2010	2º	SIM	33.962,01	33.962,01	fl.167
Saída	7127	12440	19/05/2010	2º	SIM	55.175,90	46.295,76	fl.1.956

27. Assim, considerando que os valores foram considerados indevidamente como notas fiscais de venda, deve ser ratificada a conclusão da autoridade julgadora.

IV – Recurso Voluntário

a) Preliminar de nulidade do lançamento

28. A Recorrente alega são nulos os autos de infração por falta de motivação e violação aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da verdade material, pois, entre outros (i) não é possível identificar quais seriam as notas fiscais que não foram tributadas pela Recorrente, (ii) não

houve motivação válidas para afastar as justificativas apresentadas durante o procedimento de fiscalização e (iii) pela incorreta apuração da matéria tributável, pois ao consultar a listagem das notas fiscais eletrônicas, verificou existência de inconsistências significativas.

29. Nesse ponto específico, insurge-se contra a conclusão do auditor-fiscal que, sem promover qualquer investigação adicional, optou por formalizar a exigência de crédito tributário no valor superior a R\$ 260 milhões, posteriormente reduzido pela mesma autoridade para aproximadamente R\$ 180 milhões, sob o argumento que a Recorrente não apresentou toda a documentação relativa ao valor de R\$ 258.678.308,18, que representa a diferença inicial entre as receitas na DIPJ (R\$ 3.065.858.123,34) e as receitas das NF-e (R\$ 3.324.536.431,52), que após a inclusão das NF de exportação drawback montam em R\$ 3.341.823.182,71, resultou em uma nova divergência de R\$ 275.965.059,37.

30. Entende a Recorrente que o procedimento adotado pelo auditor-fiscal é inadmissível, pois apresentou os esclarecimentos solicitados e, caso não fossem suficientes, deveria a autoridade fiscal tê-la reintimado. Conclui que o procedimento fiscal foi realizado de forma superficial, ao lavrar os autos de infrações com base em informações dissociadas da realidade dos fatos, onde a única demonstração é um quadro composto com valores globais, quando o correto seria a demonstração, de forma individualizada, de quais seriam as notas fiscais que não teriam composto a receita bruta. Enfim, a autoridade lançadora em nenhum momento questionou a Recorrente sobre a composição da Linha 10 da Ficha 6A da DIPJ.

31. Além disso, como a omissão de receita está fundamentada exclusivamente na divergência entre a receita informada na DIPJ e o valor das notas fiscais, ao consultar a listagem das notas fiscais eletrônicas consideradas pela fiscalização, há diversas inconsistências.

31.1. Como exemplo, cita 760 notas fiscais (discriminadas no Doc. 04), que totalizam R\$ 43.161.402,76.

31.2. Não foram consideradas 22 notas fiscais canceladas (discriminadas no Doc. 05), que totalizaram R\$ 1.640.288,26. Registre-se que essas notas fiscais foram excluídas da exigência no julgamento de primeira instância, ratificado na presente decisão.

32. No momento de lavratura do auto de infração, em 07.07.2015, a demonstração sobre a divergência entre a receita bruta apurada com base nas notas fiscais e aquela informada

na DIPJ foi demonstrada de forma consolidada, fato que, indubitavelmente implicaria reconhecer o cerceamento ao direito de defesa.

33. Entendimento diverso teve o julgador de primeira instância. Entendeu a referida autoridade que o fato de em 15.07.2015 terem sido juntadas as relações das notas fiscais (fls. 100/1.961), que motivaram as conclusões da autoridade fiscal, afastaria a nulidade.

34. Por fim, sobre as denominadas inconsistências significativas, entendeu a autoridade julgadora de primeira instância que a motivação fática e jurídica permitiu à Recorrente compreender as irregularidades que lhe foram imputadas.

35. Para maior clareza, transcreve-se a integralidade da fundamentação constante nos antigos e novos autos de infração do IRPJ e da CSLL (fls. 9/55 e fls. 3.618/3.646):

A pessoa jurídica foi intimada em 07/05/2015, a apresentar justificativas e explicações acerca de divergências apuradas quando do cotejamento de valores das receitas brutas informadas na DIPJ/2011e os valores das notas fiscais eletrônicas de vendas.

Decorrido o prazo concedido no termo, o contribuinte apresentou comunicação, datada de 10/06/2015, onde sustenta, em síntese, o que segue:

Que as retro aludidas receitas foram devidamente contabilizadas e se coadunam com o informado na DIPJ/2011;

Que a Fiscalização não considerou quando do seu levantamento, conforme se comprova no Termo de Intimação de 07/05/2015, os valores relativos às exportações do regime de drawback;

E, por fim, que nas linhas 1, 3 e 4 da Ficha 06A, da DIPJ/2011, referentes aos valores da receita bruta do período, foram considerados os descontos/abatimentos, retornos/devoluções, exportações drawback e outros (reversões/ajustes contábeis). Ou seja, foram informados os valores brutos das receitas auferidas.

Ora, examinando os argumentos apresentados pelo sujeito passivo, comprova-se não assistir razão a ele, pelos motivos seguintes.

Primeiro, em momento algum foi objeto de questionamento pelo fisco, se os registros contábeis das receitas estariam ou não em consonância com as informações da DIPJ/2011.

O parâmetro utilizado pela fiscalização foram as notas fiscais eletrônicas de emissão da empresa, que em princípio, na sua totalidade, deveriam estar em sintonia com a contabilidade da pessoa jurídica. Fato este que não ocorreu.

Destarte, o exame dos documentos fiscais eletrônicos permite atestar a discrepância deles não só com a DIPJ, mas também com a própria contabilidade do contribuinte.

No tocante às exportações do regime drawback, realmente a fiscalização não o considerou quando do levantamento e intimação à pessoa jurídica. Ou seja, não integrou o valor das notas fiscais eletrônicas, as receitas de exportações indicadas no “demonstrativo das diferenças apuradas”, anexo ao termo de intimação de 07/05/2015.

Mas tal fato não serve para explicar e justificar a diferença encontrada entre as NF-e e as receitas brutas informadas na DIPJ. Muito pelo contrário, isso só aumenta a discrepância apurada pelo fisco, porquanto o valor das receitas de exportação apresentados nas NF-e, será ampliado em virtude de se incluir agora no levantamento, também as receitas relativas ao código CFOP 7127 – Venda de Produção do Estabelecimento sob o Regime de Drawback, emitidas pela pessoa jurídica.

Quanto ao informado pela empresa de que as linhas 1, 3 e 4, da Ficha 06A, da DIPJ/2011, relativas aos valores das receitas brutas do período, estariam incluídos os elementos redutores das receitas, tais como os descontos/abatimentos, retornos/devoluções e reversões/ajustes contábeis, leva a conclusão de que parece não estar o sujeito passivo levando a sério, como deveria, os questionamentos do fisco federal.

Ora, nas linhas referidas conforme orientações de preenchimento da DIPJ/2011, deveriam ser mesmo incluídas as receitas brutas, integradas pelos seus redutores. Estes redutores seriam excluídos a seguir, quando da informação das deduções da aludida receita bruta, para em seguida chegar-se à receita líquida do período.

Na comunicação de 10/06/2015, a pessoa jurídica alega, em outros termos, que as receitas brutas informadas na DIPJ/2011, são mesmo as receitas integrais pois, segundo ela, não haveria campo adequado na DIPJ para se informar os dados referentes aos elementos redutores supra mencionados.

Mais ainda, sustenta que caso se entendesse que os valores das reduções mencionadas deveriam compor as linhas 10 e 46, da ficha 06A, da DIPJ/2011, não haveria prejuízo à fazenda nacional visto que estes itens reduziriam de qualquer forma as receitas apuradas. Todavia, não é assim que entende a Fiscalização.

A afirmativa da empresa de que não haveria linhas apropriadas para informar os dados relativos aos descontos/abatimentos comerciais, retornos/devoluções não procede pois, como já frisado supra, as instruções de preenchimento da DIPJ, citada pela própria empresa, prevê linhas que poderiam ser utilizadas para o preenchimento das retro aludidas reduções.

Insta esclarecer que as orientações de preenchimento da declaração, nos itens assinalados pela empresa, não apresentam a natureza taxativa, mas sim

exemplificativa, pois naquelas linhas podem ser informadas as operações iguais ou similares praticadas pelo contribuinte.

Assim é que na linha 06A/10 – Vendas Canceladas, Devoluções e Descontos Incondicionais, deveria ter sido informados os valores referentes aos descontos e abatimentos comerciais, bem como os concernentes aos retornos, que nada mais são estes, do que devolução de vendas.

Da mesma forma os descontos financeiros, caso existissem, deveriam ser informados na linha 46, da ficha 06A, da DIPJ. Nada justifica a empresa alegar que não havia linhas adequadas na DIPJ para informar os valores referentes às deduções supra mencionadas.

Na realidade o que se nota é uma pura manobra evasiva da empresa com intenção de embarçar o entendimento do fisco acerca da irregularidade praticada quando da prestação de informações à Receita Federal, via Declaração do IRPJ.

Para comprovação real, junto à fiscalização, de que as operações mencionadas pelo contribuinte estariam corretas, deveria ele ter apresentado toda documentação relativa ao valor de R\$ 258.678.308,18, que representa a diferença inicial entre as Receitas da DIPJ (R\$ 3.065.858.123,34) e as Receitas das NF-e (R\$ 3.324.536.431,52).

Refere-se a diferença inicial pois foi aquela primeira apresentada pela Fiscalização ao contribuinte, para que a justificasse. **Como agora está sendo considerado no presente lançamento de ofício as vendas relativas às exportações sob regime drawback, a mencionada divergência aumentou, chegando a casa de R\$ 275.965.059,37 (Rec. DIPJ: 3.065.858.123,34 – Rec. NF-e: 3.341.823.182,71),** conforme “Demonstrativo das Diferenças Apuradas II” anexo.

Cabe registrar que de nada adiantaria ao contribuinte apresentar os documentos das exportações do regime drawback, para fins de justificativa, visto que os valores dessas vendas só aumentaria a divergência e não a explicaria, conforme salientado acima. Ou seja, de qualquer forma haveria a diferença relativa as exportações de drawback.

Conjuntamente deveria o contribuinte ter apresentado toda a documentação referente aos valores informados originalmente por ele na linha 10, da ficha 06ª, da DIPJ, para que se comprovasse não ter havido uma duplicidade nas deduções apontadas pela pessoa jurídica. Pois, da forma que a empresa colocou na resposta à fiscalização, infere-se que o valor total anual das deduções da receita bruta seria a somatória da diferença apurada pelo fisco, R\$ 258.678.308,18 mais o valor informado originalmente pelo contribuinte na linha 10, da linha 06ª, da DIPJ/2011, R\$ 320.628.906,93, somado os 4 trimestres.

O que perfazeria um total de deduções de R\$ 579.307.215,11. Ou seja, 18% da receita bruta total, o que convenhamos é um valor significativo e totalmente discrepante com a média das empresas do setor industrial.

Deveria assim a pessoa jurídica ter reunido as documentações referentes aos dois grupos de deduções para que assim restasse comprovado não ter havido duplicidade na redução das vendas brutas.

Cumprе assinalar que os valores considerados pela Fiscalização quando do levantamento das NF-e, foram os líquidos dos valores relativos ao IPI e ao ICMS-Substituição, quando ocorreram, por não fazerem estes parte das receitas tributáveis.

Deve-se ainda esclarecer que os valores das omissões de receitas encontradas em cada trimestre foram divididos por três, para se chegar ao valor da receita do mês integrante do trimestre, tendo em vista que as contribuições do PIS e da Cofins são apuradas mensalmente.

A conduta da empresa ao informar deliberadamente ao fisco federal, valores das receitas brutas inferiores aos expressos no documento fiscais (NF-e), causou dano aos cofres públicos, porquanto deixou de pagar à fazenda nacional os valores corretos devidos relativos ao imposto e às contribuições incidentes sobre a diferença não oferecida à tributação.

Ademais, os argumentos apresentados pelo contribuinte demonstram evidente vontade de ludibriar a autoridade fiscal, tentando induzir esta à conclusões errôneas.

Destarte, entende-se que a esta redução voluntária e indevida dos tributos federais subsume-se ao disposto no art. 1º, inciso I e art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/1990, ensejando assim a exasperação da multa de ofício, conforme determina o art. 957, inciso II, do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99).

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2010	7.554.394,69	150,00
28/02/2010	7.554.394,69	150,00
31/03/2010	7.554.394,69	150,00
30/04/2010	20.746.170,58	150,00
31/05/2010	20.746.170,58	150,00
30/06/2010	20.746.170,58	150,00
31/07/2010	26.244.463,42	150,00
31/08/2010	26.244.463,42	150,00
30/09/2010	26.244.463,42	150,00

31/10/2010	37.443.324,43	150,00
30/11/2010	37.443.324,43	150,00
31/12/2010	37.443.324,43	150,00

(g.n.)

36. Observe-se que o lançamento tem como fundamento a diferença entre as notas fiscais emitidas e os valores registrados em DIPJ. Valores esses discriminados de forma consolidada por trimestre, conforme documento denominado “Demonstrativo das Diferenças Apuradas II” (fls. 93).

37. Após a ciência do lançamento, em 15.07,2015, foram juntadas diversas notas fiscais, relativas a exportações, revenda de mercadorias, venda de produtos e vendas com exportação drawback (fls. 100/1.961).

38. Pois bem, quando o sujeito passivo buscou explicar durante o procedimento de fiscalização como se deu o registro na DIPJ e a forma de contabilização das receitas e das parcelas redutoras de receita, sobretudo no intuito em demonstrar a inexistência de prejuízo à Fazenda Nacional, o auditor-fiscal responsável pelo procedimento informa no auto de infração que *em momento algum foi objeto de questionamento pelo fisco, se os registros contábeis das receitas estariam ou não em consonância com as informações da DIPJ/2011.*

39. Resta claro que a conclusão do auditor-fiscal responsável pelo procedimento é, no mínimo, contraditória, pois como é possível concluir que houve omissão de receita se a autoridade não buscou conhecer e identificar a forma de contabilização e o registro das receitas na DIPJ? Essa é a finalidade precípua de um procedimento de auditoria, que não foi dirimida.

40. De fato, o auditor-fiscal responsável confundiu indício para instaurar um procedimento de fiscalização com prova de infração capaz de motivar legitimamente o lançamento.

41. Explica-se, diante da divergência entre os valores das notas fiscais e aqueles registrados na DIPJ, tem-se configurada a motivação, consubstanciada pelo indício, para abertura do procedimento de fiscalização. Após a abertura do procedimento de fiscalização é atribuição esperada do responsável pela auditoria que verifique a confirmação ou não dos indícios.

42. No caso presente, tem-se, a partir dos indícios de divergência entre as notas fiscais e a DIPJ, verdadeira inversão do ônus da prova, fato só possível quando autorizado em lei.

43. A relação das notas fiscais juntadas pela fiscalização (fls. 100/1.961) têm a seguinte estrutura:

Saída	CFOP	Descrição CFOP	Nº NF	Dia da Emissão	Chave da NFe	Trimestre da Emissão	Cancelada	Valor da NF Proporcional SOMA	Valor dos Itens menos desconto SOMA
-------	------	-------------------	-------	-------------------	--------------	-------------------------	-----------	-------------------------------------	---

44. Essas informações nada mais são do que o ponto de partida para o procedimento de auditoria, jamais poderiam, de forma absoluta, servir como conclusão final para fins de determinação da infração, sem qualquer tipo de aprofundamento, pois se referem, em tese, a receita bruta.

45. Além disso, sequer há segregação das notas fiscais por mês, a tal ponto de o auditor-fiscal ter adotado o inusual critério de somar as notas fiscais de um trimestre e dividir esse montante por três para definir a receita do mês.

46. Causa estranheza o fato de se intimar o contribuinte sobre divergências com a DIPJ e quando esse busca explicar a forma de contabilização e de como se processou o registro das operações na declaração é solenemente ignorado com a resposta de que *em momento algum foi objeto de questionamento pelo fisco, se os registros contábeis das receitas estariam ou não em consonância com as informações da DIPJ/2011.*

47. Os fatos narrados nos autos de infração são contraditórios e, de fato, ofendem o princípio do contraditório e da ampla defesa, pois não é possível identificar corretamente a infração praticada, em específico, quais foram as notas fiscais que resultaram na omissão de receitas e como o contribuinte registrou os eventuais descontos, abatimentos e devoluções.

48. Registre-se que a Recorrente informou ao auditor-fiscal que nas linhas 1, 3 e 4, da Ficha 06A, da DIPJ/2011, relativas aos valores das receitas brutas do período, foram efetuados os registros das receitas pelos valores líquidos, tais como descontos/abatimentos, retornos/devoluções e reversões/ajustes contábeis.

49. O auditor-fiscal classifica essa informação com a seguinte expressão: *parece não estar o sujeito passivo levando a sério, como deveria, os questionamentos do fisco federal.*

Sustenta sua conclusão com base nas orientações de preenchimento da DIPJ/2011, onde tais valores deveriam ser registrados pelos valores brutos.

50. Não houve qualquer tipo de aprofundamento por parte da autoridade lançadora sobre a alegação da Recorrente, pelo contrário, a opção do auditor-fiscal foi a de se ater ao aspecto formal das instruções de preenchimento da DIPJ.

51. Ainda que incorreta a forma de preenchimento da DIPJ, deveria o auditor-fiscal verificar se houve prejuízo à Fazenda Nacional, ou seja, deveria ter trazido informações sobre a pertinência ou não conformidade das informações trazidas pela Recorrente, jamais, a partir dos indícios iniciais, lavrar o lançamento de ofício.

52. Assiste razão à Recorrente quando afirma que a autoridade fiscal preferiu ignorar os esclarecimentos prestados, desconsiderando princípios da motivação e da verdade material, ao lavrar auto de infração com base em afirmações dissociadas das realidades fáticas.

53. Em resumo, a autoridade fiscal, a partir dos indícios conhecidos, inverteu o ônus da prova indevidamente para que o sujeito passivo, diante de uma tabela consolidada denominada “Demonstrativo das Diferenças Apuradas”, explicasse as divergências entre a base de notas fiscais e a DIPJ.

54. Além disso, diante das alegações da Recorrente que essa havia registrado as receitas pelos valores líquidos, o responsável pelo procedimento de fiscalização ignorou solenemente tais informações, sem qualquer tipo de análise ou aprofundamento da auditoria, sob o argumento formal, de que as instruções de preenchimento da DIPJ dispunham de forma diversa da adotada pelo contribuinte.

55. O prejuízo resta claro pelo fato de a Recorrente sequer ter delimitado o espectro sob o qual deveria se defender, que decorre da acusação genérica.

56. Dessa forma, resta claro que o ato de lançamento foi lavrado de forma açodada, materializado com deficiente descrição e aprofundamento dos fatos, em descumprimento do art. 10, III, do Decreto nº 70.235, de 1972¹ (Processo Administrativo Fiscal – PAF), em clara preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, II, do PAF².

¹ Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

57. Nessa linha, são os seguintes julgados deste CARF:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2007

NULIDADE. ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. CONFIGURAÇÃO.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, configurada a preterição do direito de defesa por insuficiência probatória, deve ser declarada a nulidade do Ato Declaratório Executivo que determinou a exclusão da empresa do Simples Nacional.

(Acórdão nº 1302-004.942, relator Alvino Santana de Souza, sessão de 15.10.2020)

Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 08/07/1997 a 15/01/1999

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DOS FATOS. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA.

É nulos o auto de infração cuja descrição não explicita os fatos que o fundamenta, pressuposto obrigatório de validade do lançamento, nos termos do artigo 10, inciso III do Decreto n. 70.235/72, pois gera a preterição do direito de defesa.

(Acórdão nº 3201-001.936, relatora Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, sessão de 08.12.2015)

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2002 a 31/12/2006

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

² Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

A declaração de nulidade depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR A EMPRESA DE EXIBIR LIVRO OU DOCUMENTO. CFL 38. Constitui infração deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionado com as contribuições para a Seguridade Social, ou exibi-los de forma deficiente ou incompleta, especificamente solicitados pela fiscalização em termo próprio.

(Acórdão nº 2402-009.181, relatora Ana Claudia Borges de Oliveira, sessão de 03.11.2020)

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA - CARACTERIZAÇÃO DO DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL - IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS

A ausência de enquadramento legal, associada à deficiente descrição dos fatos, autorizam a decretação da nulidade do auto de infração por inobservância dos requisitos básicos para a sua validade, estatuidos no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, propiciadores do exercício do amplo direito de defesa por parte do sujeito passivo e livre formação de convencimento por parte dos julgadores. Recurso especial denegado.

(Acórdão nº CSRF/01-04.473, relator Cândido Rodrigues Neuber, sessão de 14.04.2020)

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/1997 a 31/12/1998

FALTA DE DESCRIÇÃO CLARA E PRECISA. NULIDADE.

A fiscalização deverá lavrar de ofício lançamento, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, quando constatar atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas na Legislação. Processo Anulado Crédito Tributário Exonerado

(Acórdão nº 2301-000.412, relator Marcelo Oliveira, sessão de 02.06.2009)

58. Diante da deficiente descrição dos fatos, em clara preterição ao direito de defesa, impõe declarar a nulidade do ato administrativo de lançamento.

(documento assinado digitalmente)

lágaro Jung Martins