



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.003194/2006-27
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-003.092 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2018
Matéria NULIDADE
Recorrentes SUPERA FARMA LABORATORIOS S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

NULIDADE. VICIO MATERIAL. ERRO NA INTERPRETAÇÃO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA.

O erro na subsunção do fato ao critério material da regra matriz de incidência da infração tributária constitui vício material impossível de ser convalidado.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS. CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estendese aos lançamentos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade do lançamento e em dar provimento ao recurso voluntário e em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Maria Lúcia Miceli e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Tratam-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício frente ao Acórdão nº 16-89.823, proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP (fls. 12.127 a 12.249), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, e cuja ementa é a seguinte:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

OMISSÃO DE RECEITAS. Deve haver correspondência entre os bens encaminhados à industrialização e os devolvidos após industrialização. Deve ser cancelada parte da exigência quando o impugnante trazer aos autos provas em seu favor.

LUCRO INFLACIONÁRIO. O saldo do lucro inflacionário deve ser realizado de acordo com a legislação de regência.

CSLL, PIS e COFINS. O decidido quanto ao lançamento principal deve nortear a decisão dos lançamentos reflexos. "

Por bem sintetizar o constante no presente processo, passo a transcrever o relatório constante da decisão de primeira instância:

"1. SUPERA FARMA LABORATÓRIOS S.A. atual denominação de BILLI FARMACÊUTICA LTDA, empresa acima identificada, foi submetida a procedimento de auditoria fiscal.

2. Durante a realização dos trabalhos, a autoridade fiscal verificou as seguintes irregularidades, no ano-calendário de 2001, conforme descrição contida no Termo de Constatações, de fls. 672/674:

2.1.omissão de receitas decorrente da diferença apurada entre as remessas e retornos de produtos destinados à industrialização, no valor de R\$ 103.219.008,18;

2.2.falta de realização do lucro inflacionário do período, no montante de R\$ 591.174,45.

3. Em decorrência das faltas apuradas, foram lavrados os seguintes autos de infração, cientificados ao contribuinte em 28/12/2006:

3.1.Imposto de Renda Pessoa Jurídica- IRPJ (fls. 678/680): Total do crédito tributário, R\$ 61.242.911,24, incluídos o tributo, multa e juros de mora. Fundamento legal: artigos 249, I e II; 251 e parágrafo único; 278; 279; 280; 288; 448 e 957, II, todos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR)

aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, artigo 5º da Lei nº 9.065/95 e artigos 6º; 7º e 24 da Lei nº 9.249/95.

3.2. Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS (fls. 683/684): Total do crédito tributário, R\$ 1.731.854,95, incluídos o tributo, multa e os juros de mora. Fundamento legal: artigos 1º e 3º da Lei Complementar nº 07/70; artigo 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95; artigos 2º, I; 8º, I e 9º da Lei nº 9.715/98 e artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/98;

3.3. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS (fls. 687/688): Total do crédito tributário, R\$ 7.993.176,76, incluídos o tributo, multa e os juros de mora. Fundamento legal: artigos 1º da Lei Complementar nº 70/91, c/c MP nº 1807/99 e 1858/99; 3.4. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL (fls. 691/693): Total do crédito tributário, R\$ 21.025.098,63, incluídos o tributo, multa e os juros de mora. Fundamento legal: artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88; artigos 19 e 24 da Lei nº 9.249/95, artigo 28 da Lei nº 9.430/96, artigo 1º da Lei nº 9.316/96 e artigo da MP nº 1858/99.

4. O contribuinte apresentou defesa de fls. 724/758, em 29/01/2007, por via postal, alegando em síntese que:

4.1. não infringiu nenhum dos dispositivos legais citados pela autoridade fiscal;

4.2. o entendimento de que as diferenças entre o valor do custo das mercadorias recebidas para industrialização e o valor constante das notas fiscais de retorno, quando maior os de devolução caracteriza venda, não tem base legal;

4.3. segundo a fiscalização, a empresa Novartis, CNPJ nº 02.804.404/002-44 não teria remetido nenhuma mercadoria para industrialização, entretanto foi tributada operação relativa a esta empresa, no valor de R\$ 28.210.232,62;

4.4. foi intimado a prestar informações no decorrer do procedimento fiscal, entretanto estas informações sequer foram analisadas pela fiscalização;

4.5. anexa notas fiscais de remessa e devolução de mercadorias onde se verificam erros crassos;

4.6. a fiscalização valeu-se de presunção para efetuar o lançamento;

4.7. quanto ao lucro inflacionário, inexistia no ano-calendário de 2001 saldo de lucro inflacionário. O valor constante do LALUR decorre de erro formal;

4.8. todo lucro inflacionário foi realizado no ano de 2000;

4.9. o lançamento é nulo;

4.10.há que se deduzir os tributos indiretos das contribuições;

4.11.a taxa Selic não pode ser exigida;

4.12.apresenta quesitos para a realização de perícia ou diligência.

5. O contribuinte apresentou em 18/05/2007 diversos documentos não numerados que totalizaram 43 volumes (fls. 1.358/10.527).

6. Esta Delegacia de Julgamento proferiu acórdão nº 16-13.588, em 24/05/2007 (fls. 1.222/1.237) no qual considerou os lançamentos de ofício procedentes e deixou de analisar os documentos de fls. 1.358/10.527 em face do disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972.

7. O contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 12/12/2007 (fls. 1.248/1.314) que foi acolhido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que entendeu ser necessário converter o julgamento em diligência (fls. 1.341/1.348), para que fossem apreciados pela fiscalização os documentos que não haviam sido examinados pela DRJ.

8. A autoridade fiscal responsável pela realização da diligência fiscal elaborou a Informação Fiscal de fls. 10.530/10.540 em que opinou pela manutenção integral dos lançamentos de ofício.

9. Em face desta Informação Fiscal o contribuinte elaborou a petição de fls. 10.572/10.587 e juntou os documentos de fls. 10.589/11.004 e 11.008/11.391.

10. Na sessão ocorrida no dia 11/06/2013 (fls. 11.406/11.417), a 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF decidiu anular a decisão proferida por esta DRJ, para que outra fosse proferida mediante a apreciação dos documentos acostados aos autos:

Portanto, para garantia dos princípios do contraditório e da ampla defesa, da razoabilidade e, ainda, para impedir a violação ao duplo grau de jurisdição, entendo que não cabe a esta câmara julgar o processo a partir de fundamentos probatórios diversos, razão pela qual voto no sentido de anular a decisão da DRJ para que esta proceda a novo julgamento apreciando a totalidade do conjunto probatório.

11. Em 27/11/2014 o contribuinte solicitou a juntada dos documentos de fls. 11.431/11.889.

12. Os autos retornaram a esta Turma de julgamento que entendeu por bem converter o julgamento em diligência para que fossem apreciados os documentos ainda não analisados pela fiscalização, bem como fosse juntado o Livro Registro de Inventário.

13. A fiscalização elaborou Informação Fiscal de fls. 12.117/12.118 em que relata que os Livros Registro de Inventário apresentados pelo contribuinte não se revestem dos requisitos formais necessários e não servem para fazer prova em favor do contribuinte."

A nova decisão de primeira instância (fls. 12.127 a 12.149) rejeitou a preliminar de nulidade do procedimento fiscal, por entender ausentes as hipóteses previstas no art. 12 do Decreto nº 7.574, de 2011.

Quanto ao mérito, entendeu possível a autuação por omissão de receitas baseada nas "*diferenças entre os bens recebidos para industrialização e os devolvidos após a industrialização*"; não acolheu a divergência apontada pelo sujeito passivo, em relação aos produtos remetidos/recebidos pela empresa Novartis Saúde Animal, posto que justificada pela autoridade fiscal; e considerou que a simples indicação de notas fiscais que conteriam erros, sem a emissão de novas notas fiscais ou cartas de correção não possuiria o condão de elidir as conclusões do procedimento fiscal.

Em relação aos documentos não analisados no primeiro julgamento, considerou corretas as conclusões trazidas pela diligência fiscal realizada e reputou desnecessário diligenciar junto às empresas que solicitaram os serviços de industrialização.

No que diz respeito aos novos documentos juntados após a diligência fiscal, concluiu que as mensagens eletrônicas trazidas não confirmam a ocorrência de erros nas notas fiscais emitidas, e, mais uma vez, entendeu que deveria ter sido seguido "*o procedimento previsto na legislação, ou seja, a emissão de cartas de correção*". A par disso, considerou que as cartas de correção apresentadas não são aptas a justificar os erros apontados, pois ausente a anuência do destinatário.

Como exceção, considerou que a documentação relativa à carta de correção de fl. 10.960, emitida em face da empresa Novartis, comprova a existência de erro na apuração fiscal, de modo que "*a diferença que totaliza R\$ 28.019.741,16, deve ser deduzida da receita considerada omitida*".

Em relação aos estoques de insumos ou produtos industrializados existentes em 31/12/2000 e 31/12/2001, acatou as conclusões da nova diligência fiscal realizada, no sentido de que "*os Livros Contábeis apresentados não preenchem os requisitos necessários para que fossem aceitos como aptos a fazer prova em favor do contribuinte*", por não estarem revestidos das formalidades extrínsecas exigidas pela legislação (registro na Junta Comercial).

Quanto à infração relacionada ao lucro inflacionário, não acatou a alegação de que inexistia no ano-calendário de 2001 saldo a tal título e que o valor constante do Lalur decorreria de erro formal, posto que indicado no sistema SAPLI que "*o contribuinte detinha no ano de 2001 saldo de lucro inflacionário a realizar no valor de R\$ 1.097.942,17*".

A decisão entendeu, ainda, aplicáveis juros de mora equivalentes à taxa SELIC, por força do art 161 do CTN, art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, e art. 61, §3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

As conclusões relativas ao IRPJ foram aplicadas aos lançamentos reflexos de CSLL, Cofins e Contribuição ao PIS, sendo rejeitado o pedido para dedução dos tributos

indiretos das bases de cálculo das contribuições, posto que inexistente tal previsão na legislação em vigor na data do fato gerador.

Após a ciência da citada decisão (fl. 12.159), o sujeito passivo apresentou o Recurso Voluntário de fls. 12.163 a 12.199, no qual:

(i) alega que o fundamento da autuação fiscal (diferenças entre remessa e retorno de produtos submetidos a industrialização) não corresponde a qualquer das hipóteses de presunção legal de omissão de receitas previstas na legislação e não possui conteúdo econômico, pelo que o lançamento merece ser liminarmente cancelado;

(ii) ataca diversos pontos da decisão de primeira instância em que teria havido mera repetição das conclusões fiscais e afastamento do argumento utilizado para a constituição do crédito tributário, bem como descon sideração das provas juntadas aos autos;

(iii) sustenta que somente haveria necessidade de manifestação do destinatário, em relação às cartas de correção, caso delas discordassem;

(iv) argumenta que a pessoa jurídica SILICON, embora contactada pela Recorrente, jamais prestou as informações necessárias para apresentação ao Fisco;

(v) apresenta novos documentos relativos aos anos de 2000 e 2002, que não deixariam dúvidas quanto às suas alegações e afastariam os argumentos do julgador.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator

I. DO RECURSO VOLUNTÁRIO

I.1 - Do conhecimento do Recurso

O sujeito passivo foi cientificado, por via eletrônica, em 11 de dezembro de 2017 (fl. 12.159), tendo apresentado Recurso Voluntário em 02 de janeiro de 2018 (fl. 12.160), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado por procuradores, devidamente constituídos às fls. 11.924/11.925.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, incisos I e IV, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Cabe ressaltar que a Recorrente não ataca a autuação no que diz respeito à não-realização do lucro inflacionário, pelo que os valores referentes a tal matéria se consideram definitivamente constituídos.

1.2 - Da nulidade do lançamento

A Recorrente pede, ao final do seu Recurso, a decretação da nulidade do lançamento.

No corpo do Recurso, contudo, não há tópico específico tratando da alegação. A justificativa apresentada, como preliminar, seria a ausência de subsunção dos fatos descritos às hipóteses de presunção legal de omissão de receitas, bem como o fato de as diferenças apuradas pela autoridade fiscal não servirem como prova direta de omissão de receitas.

O exame do auto de infração (fls. 676 a 680) e do Termo de Constatações (fls. 672 a 674) revela que o lançamento não foi embasado em nenhuma das hipóteses de presunção legal previstas na legislação.

Parte do crédito tributário constituído, porém, teve por base a acusação de omissão de receitas baseada na constatação de diferenças entre os montantes de mercadorias recebidas para industrialização e aquelas retornadas aos remetentes, após o processo. A constatação foi assim consignada, pelo responsável pela constituição do crédito tributário, no Termo de Constatações (fls. 672 a 674):

"12. Constata-se ante ao exposto, que a fiscalizada registrou operações no montante de R\$ 103.219,008,18, sem a necessária correspondência que caracterizam as operações de remessas e retornos de industrialização. Dessa forma, fica configurado que a contribuinte procedeu a saídas e entradas não vinculadas, sem justificativa, cabendo considerar as diferenças apuradas como decorrentes de operações de compras e vendas não contabilizadas, indicativas, portanto, de omissão de receitas, sujeitas à tributação."

No auto de infração, por sua vez, assim é descrita a infração:

001 - OMISSÃO DE RECEITAS

Matéria tributável apurada conforme Termo de Constatações anexo.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/12/2001	R\$ 103.219.008,18	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 24 da Lei nº 9.249/95;

Arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280, e 288, do RIR/99.

O lançamento foi mantido pela autoridade julgadora de primeira instância, para quem:

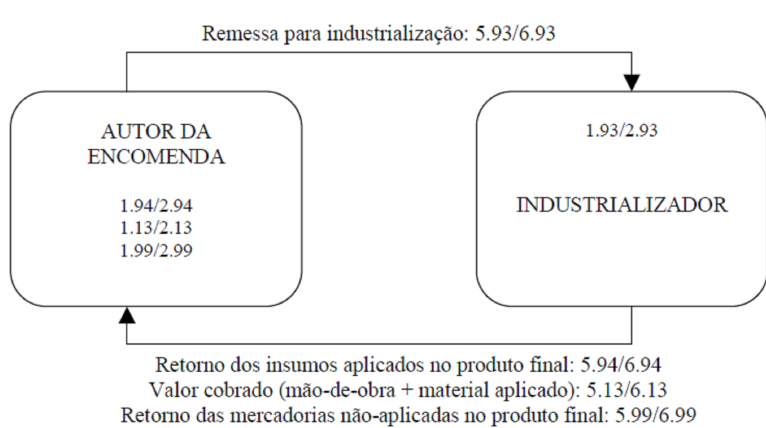
"24. Em princípio, a presunção de omissão de receita levantada pela fiscalização está correta, afinal, os bens que ingressaram na empresa para fins de industrialização devem equivaler aos bens que saíram da empresa, já industrializados, evidentemente, levando-se em conta as perdas ocorridas na industrialização, entre outros."

25. De fato, se bens foram encaminhados para industrialização em montante superior aos devolvidos aos clientes, pode-se supor que a diferença equivalha a bens adquiridos pelo “industrializador” com recursos mantidos à margem da contabilidade. Em situação oposta, clientes que receberam bens em montante superior aos encaminhados para industrialização, poderiam ter adquirido estas mercadorias (diferença) com recursos que não foram contabilizados pelo “industrializador”.” (Destacou-se)

O procedimento de remessa/recebimento de matéria-prima para industrialização e do retorno das mercadorias após processamento para o remetente, de fato, pode dar margem à omissão de compras e/ou vendas pelas partes envolvidas.

Para tanto, de modo a permitir o controle das operações, deve ser observada, nas saídas/entradas das mercadorias, a utilização dos Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) adequados.

Segue um esquema, para melhor visualização da operação (adaptado da obra de Adriana Manni Peres, Cristina Beatriz de Sousa Almeida e Karin Cristina Ikoma, *CFOP/CST - Código Fiscal de Operações e Prestações/Código de Situação Tributária*, 1ª ed. São Paulo: IOB-Thompson, 2004, p. 63):



Em síntese, o procedimento deve ser realizado do seguinte modo (registre-se que os CFOPs utilizados são aqueles vigentes à época dos fatos gerados de que tratam os autos):

1) o remetente envia a matéria-prima ao industrializador, dando saída nos produtos sem tributação, mediante o emprego do CFOP 5.93 ou 6.93 (a depender de se tratar de remessas intra ou interestaduais, respectivamente). Em contrapartida, o industrializador dá entrada na matéria-prima sob os CFOPs 1.93/2.93;

2) após a industrialização, o industrializador registra o retorno simbólico das matérias-primas recebidas e aplicadas no produto, por meio dos CFOPs 5.94/6.94, ao mesmo tempo em que utiliza os CFOPs 5.13/6.13, para registrar o valor cobrado na operação pela mão-de-obra e material próprio utilizado na industrialização. Tal valor é que será a base de cálculo sobre os quais incidirão os tributos devidos na operação. O remetente utilizará, então, os CFOPs 1.94/2.94 e 1.13/2.13, para a entrada correspondentes às referidas saídas;

3) as matérias-primas recebidas pelo industrializador e não empregadas no processo deverão ser devolvidas ao remetente, mediante o uso dos CFOPs 5.99/6.99, com o registro das entradas pelo remetente (CFOPs 1.99/2.99).

Por meio do Termo de Intimação de fl. 144, em 19/10/2006, a autoridade fiscal intimou a Recorrente a apresentar:

"1. Relação de todas as notas fiscais de entradas e saídas no ano-calendário de 2001, relativas às operações fiscais envolvendo as empresas coligadas EUROFARMA LABORATÓRIOS E DISTRIBUIDORA LTDA, CNPJ 61.975.652/0001-36 e EUROFARMA LABORATÓRIOS LTDA, CNPJ 61.190.096/0001-92, e filiais, discriminando número das notas fiscais, datas de emissão, códigos das operações, e respectivos valores das remessas, dos retornos e das industrializações efetuadas."

Após a análise da resposta apresentada (fls. 145 a 457), o responsável pelo procedimento fiscal, em 07/12/2006, intimou o sujeito passivo a justificar as diferenças apuradas entre as entradas e saídas relacionadas às citadas pessoas jurídicas (fls. 458/459), bem como a apresentar as relações de notas fiscais e justificativas para diferenças entre remessas e retornos de industrialização referentes a várias outras pessoas jurídicas. A intimação teve o seguinte teor:

1. Em atendimento à intimação lavrada em 19/10/2006, a contribuinte apresentou as seguintes informações, relativas às remessas e retornos de industrialização efetuados no ano-calendário de 2001, envolvendo as empresas coligadas EUROFARMA LABORATÓRIOS E DISTRIBUIDORA LTDA, e EUROFARMA LABORATÓRIOS LTDA:

143 EUROFARMA LABORATÓRIOS LTDA 61.975.652

Entradas (remessas)		Saídas (retornos)		Diferença
cfop	Valor	cfop	Valor	Valor
1.93 ✓	95.813.578,00	5.94 ✓	154.196.841,00 ✓	58.383.263,00
1.99 ✓	34.387.217,00	5.99 ✓	41.907.715,00 ✓	7.520.498,00
2.93 ✓	3.627.320,00	6.94 ✓	1.277.952,00 ✓	(2.349.368,00)
2.99 ✓	1.360,00	6.99 ✓	1.106.768,00 ✓	1.105.408,00
Totais	133.829.475,00		198.489.276,00	64.659.801,00

EUROFARMA LABORATÓRIOS E DISTRIBUIDORA LTDA 61.190.096

Entradas (remessas)		Saídas (retornos)		Diferença
cfop	Valor	cfop	Valor	Valor
1.93 ✓	766.567,27	5.94 ✓	183.003,91	(583.563,36)
1.99 ✓	7.806,87	5.99 ✓	329.185,51	321.378,64
Totais	774.374,14		512.189,42	(262.184,72)

2. Em relação à empresa EUROFARMA LABORATÓRIOS, a fiscalizada apresentou relação identificando erros nos valores das notas fiscais de retorno emitidas, totalizando R\$ 68.030.834,44. Dessa forma, verifica-se uma diferença de remessas superiores aos retornos, no montante de **R\$ 3.371.033,00** (64.659.801,00 – 68.030.834,44).

3. Ante ao exposto, fica a contribuinte intimada, com fundamento nos artigos 904, 910, 911, 927 e 928 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99, a justificar, no prazo de 20 (vinte) dias, as diferenças de R\$ 3.371.033,00, e R\$ 262.184,72, correspondentes à EUROFARMA LABORATÓRIOS e EUROFARMA LAB. E DISTRIBUIDORA, respectivamente, demonstrando, inclusive, os valores dos insumos/produtos relativos a essas empresas, existentes no inventário de 31/12/2000 e 31/12/2001.

4. A fiscalizada fica também intimada a apresentar, no mesmo prazo, relação discriminando as operações fiscais e respectivos valores, envolvendo, individualmente, as empresas relacionadas no Anexo I deste Termo, constantes das "fichas 25 e 27" da DIPJ do ano-calendário 2001, justificando as diferenças que resultarem entre as remessas e retornos de industrialização, computados os estoques iniciais e finais do período.

Na resposta apresentada pelo sujeito passivo, as diferenças constatadas pela autoridade fiscal foram justificadas como decorrentes de *"utilização indevida de CFOP's quanto às operações; conversões de preços unitários e de unidades de medidas dos produtos"*.

A par disso, o sujeito passivo justifica divergência entre os valores constantes na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e aqueles registrados nos Livros Registro de Entradas e Saídas de Notas Fiscais. Segundo ele, *"os valores apresentados na DIPJ do ano calendário de 2001, foram apurados através de programas independentes para extração de registros do banco de dados do sistema legado, onde não foi corretamente considerada a aplicação dos procedimentos determinados pela DIPJ"*.

Assim, a partir da utilização apenas dos CFOPs envolvidos na remessa e retorno de industrialização, e após justificativa para diferença de R\$ 28.025.983,72, decorrente de erro na utilização de unidade de massa na aquisição de produto, a Recorrente apontou diferença de R\$ 5.092.438,21, a qual, segundo ela, seria justificada mediante a conciliação e levantamento de novos documentos, incluindo os valores existentes nos livros de inventário de 31.12.2000 e 31.12.2001. Solicitou, então, a prorrogação do prazo em 90 (noventa) dias, para a conclusão das referidas apurações.

Em 28/12/2006, contudo, foram lavrados os autos de infração decorrentes do procedimento fiscal, com a tributação sobre as diferenças, por remetentes, entre os valores recebidos para industrialização no ano-calendário de 2001 e os montantes retornados.

Constata-se, portanto, de plano, que a autoridade fiscal não embasou as suas conclusões na comparação individualizada entre as matérias-primas recebidas e os produtos e insumos devolvidos, de modo a evidenciar a utilização dos CFOPs relativos às operações de industrialização para encomenda, para acobertar a omissão de registros de compras e vendas.

A mesma conclusão foi registrada pelo julgador de primeira instância:

"27. Note-se que no trabalho elaborado pela fiscalização não houve a discriminação dos bens transacionados, a autoridade fiscal pautou-se somente nos valores negociados no ano de 2001."

Apenas após a apresentação da Impugnação, por meio da diligência determinada por turma julgadora deste CARF, é que a autoridade fiscal veio a realizar algum tipo de cotejo individualizado sobre as remessas e retornos (fls. 10.530 a 10.540), sem se basear, exclusivamente, nos totais anuais.

Há, portanto, que se concordar com a Recorrente no sentido de que a autoridade fiscal terminou por criar hipótese de presunção de omissão de receitas não prevista na legislação (e referendada pela autoridade julgadora).

Ainda que o sujeito passivo não tenha logrado, mesmo após a apresentação extemporânea de documentos, justificar todas as diferenças entre os totais de remessas e retornos ao longo do ano, entendo que não é possível, a partir de tais diferenças anuais, fazer incidir a tributação como se omissão de receitas comprovada fosse, com base no art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, que foi o dispositivo legal que embasou a autuação.

Seria imprescindível, no caso, a evidenciação individualizada das entradas/saídas de insumos e produtos que teriam sido indevidamente encobertos pelos CFOPs referentes à operação de industrialização por encomenda.

Registre-se que as operações são vultosas e o prazo concedido pela autoridade fiscal para a comprovação foi exíguo, de modo que, apenas no contencioso administrativo é que, de fato, pôde-se realizar alguma análise mais individualizada.

Além disso, a autuação ignora completamente a influência dos saldos de insumos e produtos no início e no término do ano-calendário, algo que, também, somente começou a ser analisado após a autuação.

Aparentemente, como aventado pela Recorrente, premido pelo prazo decadencial, a autoridade iniciou o procedimento fiscal em 05/10/2006 e o encerrou em 28/12/2006, sem que tenha realizado todas as apurações necessárias para a evidenciação de que as diferenças apuradas, de fato, estavam relacionadas com a omissão de receitas por parte do sujeito passivo.

O fato comprovado pela autoridade fiscal foi a divergência entre os montantes anuais de remessas recebidas e retornos de insumos/produtos para industrialização. Tal constatação, ainda mais diante da incipiente instrução probatória realizada pela autoridade fiscal, não é hábil a, por si só, caracterizar omissão de receitas e embasar a constituição de crédito tributário sobre a divergência apurada.

Se o auditor-fiscal não realizou a comprovação da omissão, não cabe ao julgador administrativo realizar as apurações que deveriam haver sido por ele realizadas, que, sequer, realizou diligências junto aos encomendantes.

Ademais, se os fatos apurados pela autoridade fiscal não se subsumem à norma que motiva o lançamento, é imperioso o reconhecimento da nulidade do lançamento, por falta de motivação.

Preciosa a lição de Fabiana Del Padre Tomé (*A prova no Direito Tributário*, 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2011):

"Do exposto decorre a conclusão de que, sendo o lançamento ou o ato administrativo de aplicação de penalidade realizados sem respaldo em provas, estando, portanto, viciados na motivação, é imperativa sua retirada do ordenamento jurídico pela autoridade competente. Ainda que depois de instalado o procedimento tributário venham a ser colacionadas provas capazes de constituir o fato jurídico ou o ilícito tributário, tal procedimento não supre a invalidade que afeta o ato, pois, como anotamos, trata-se de vício na estrutura interna, de natureza não convalidável.

A instrução, realizada no corpo do processo instaurado por ocasião da impugnação do contribuinte, volta-se tão somente ao convencimento do julgador sobre pontos contraditados pelo particular, não servindo para preencher eventual ausência de comprovação do fato que serve de suporte à exigência ou autuação fiscal."

Em recente julgado (Acórdão nº 1402-003.233, sessão de 13 de junho de 2018, Relator Conselheiro Evandro Correa Dias), a 2ª turma Ordinária da 4ª Câmara desta Primeira Seção de Julgamento do CARF chegou a semelhante conclusão, sendo relevante transcrever a fundamentação ali exposta, plenamente aplicável ao caso sob exame:

Destarte, não se pode desconsiderar que o processo administrativo fiscal tem por finalidade primeira o controle da legalidade dos atos administrativos, que deve ser observado pelo julgador por força do princípio da verdade material, na busca da descoberta da existência ou não da hipótese de incidência tributária originária do lançamento.

Assim é de fundamental importância a verificação da motivação da exigência fiscal, se é adequada aos fatos e também à norma que a embasou, para que se possa definir a linha divisória entre a legalidade da exigência e o direito do contribuinte.

O lançamento, como procedimento administrativo vinculado e obrigatório, é de competência privativa da autoridade fiscal, devendo este, vincular o fato material da irregularidade fiscal levada a efeito pelo contribuinte, com a norma legal disciplinadora.

Nota-se que os arts. 2º e 50 da Lei nº 9.784/99, que disciplina o processo administrativo no âmbito Federal, transcritos a seguir, prevêem a observância desse princípio:

*Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, **motivação**, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

*§1º A **motivação** deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.*

Além disso, especificamente quanto ao processo tributário, o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito a seguir, estabelece os requisitos essenciais para a constituição do crédito tributário, que se dá pelo lançamento: a demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e, sendo o caso, a propositura da aplicação de penalidade.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo

*lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, **determinar a matéria tributável**, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

A matéria tributável mencionada no supracitado art. 142, do CTN, é o elemento que define o objeto sobre o qual deve recair a autuação, e é por meio dela que se estabelece a base de cálculo do lançamento, chegando-se, por conseqüência, ao montante devido.

Desta feita, a autoridade fiscal deve, obrigatoriamente, fundamentar a autuação de forma completa, explícita e congruente, apresentando com clareza os motivos e a motivação da exigência fiscal, elementos cuja ausência ou incorreção, inevitavelmente, viciarão o lançamento.

Partindo da regulamentação geral para o regramento específico do processo administrativo fiscal, o Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, no que respeita aos requisitos necessários ao procedimento administrativo de constituição do crédito tributário, prevê em seu artigo 10:

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

III - a descrição do fato;

*IV - a **disposição legal infringida** e a penalidade aplicável;*

Os requisitos transcritos, também descritos no art. 142 do CTN acima, dão validade jurídica ao lançamento do crédito tributário. A falta de atendimento a essas normas determina a nulidade do lançamento.

No caso concreto, os fatos materialmente ocorridos (não comprovação das devoluções de venda) não se enquadram nas normas invocadas pela fiscalização (omissão de receitas), como supostamente violadas. Inexistindo subsunção dos fatos à norma, não procede a violação daquela norma jurídica invocada.

O ato praticado, como no presente processo, padecerá de vício insanável toda vez que o motivo de fato não coincidir com o motivo legal e a conseqüência jurídica desta falta de correspondência entre o motivo (fatos que originaram a ação administrativa) do Auto de Infração e das normas ditas como violadas em sua motivação é a nulidade do ato viciado.

Neste caso, detectou-se imprecisão quanto à motivação da autuação e a determinação da matéria tributável, por não subsunção dos fatos à regra matriz de incidência, julgo que o lançamento foi integralmente contaminado por vício material, fato que impõe a decretação de sua nulidade."

Não havendo, no caso, congruência entre a situação constatada pelo responsável pelo lançamento e a infração e norma legal invocadas, é imperioso o reconhecimento da invalidade do lançamento.

Deste modo, entendo que deve ser acolhida a preliminar suscitada pela Recorrente e decretada a nulidade do lançamento, no que se refere à infração de omissão de receitas, por vício material.

II. DO RECURSO DE OFÍCIO

Consoante o disposto na análise do Recurso Voluntário, todo o lançamento relativo à infração de omissão de receitas deve ser cancelado.

Tal conclusão torna desnecessária qualquer análise acerca do acerto da decisão de primeira instância, no que diz respeito à parcela do referido lançamento em relação a qual o sujeito passivo teria logrado comprovar a improcedência da divergência apurada pela autoridade lançadora, quando do julgamento em primeira instância.

III. CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por acolher a preliminar de nulidade e DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do sujeito passivo, para cancelar a infração relativa a omissão de receitas.

Ao mesmo tempo, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

Como consequência, ficam integralmente cancelados os Autos de Infração relativos à CSLL, Cofins e à Contribuição ao PIS/Pasep e alterado o lançamento referente ao IRPJ, para os seguintes valores:

Prejuízo fiscal apurado no período (DIPJ)	(3.520.098,61)
Infração apurada (Lucro Inflacionário não adicionado)	591.174,45
Prejuízo fiscal do período apurado após a infração	(2.928.924,16)

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo