



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10872.720097/2016-31</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1401-007.525 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	29 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	FAZENDA NACIONAL TORRE E CIA SUPERMERCADOS S/A

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2011

AUTO DE INFRAÇÃO. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

Os vícios no proceder da Autoridade Fiscal quando ferem os próprios elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, à verificação da ocorrência do fato gerador, à determinação da matéria tributável e ao cálculo do montante do tributo devido, atingem a própria essência da relação jurídico-tributária, eis que são elementos fundamentais e intrínsecos do lançamento. Sem a delimitação precisa do mesmo, não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto, resultando na inexorável decretação da nulidade do lançamento por vício material.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício.

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Augusto de Souza Gonçalves** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

**RELATÓRIO**

Por bem retratar os fatos que albergam o presente processo, reproduzo o Relatório da decisão recorrida naquilo que nos interessa à apreciação do presente recurso.

Tratam os autos de lançamentos tributários relativos ao ano-calendário 2011, sob a jurisdição da DRF/RJ II, através dos quais foram constituídos os seguintes créditos tributários:

Tributo	Auto de Infração e-Fls.	Valor do Principal (R\$)	Data da Ciência e fl:	Multa
IRPJ	8284/8300	25.466.278,41	29/03/2016 – fl. 391	75%
CSLL	8302/8314	9.191.614,31		
COFINS	8316/8321	4.670.975,17		
PIS	8323/8328	1.014.093,27		

**DO TERMO DE VERIFICAÇÃO (e-fls. 370/391)**

2. Foram apuradas irregularidades através de duas infrações: i) custos não comprovados (Custos dos Bens Vendidos e/ou Serviços Prestados); e, ii) Diferença de Estoque (Omissão de Receitas por Presunção Legal), conforme síntese do relatório fiscal:

- O contribuinte apurou IRPJ na forma trimestral, em 2011, obrigando-se a elaborar demonstrações financeiras trimestralmente, e a apurar estoques trimestrais para escrituração no livro Registro de Inventário, livro a ser apresentado no Bloco 'H' da EFD, no registro H005, registro que deve conter, também, data e valor dos bens inventariados;
- O fisco informou que comparou os valores dos estoques do início e final dos trimestres da Ficha 051 da DIPJ a/c 2011 com os saldos (destas datas), do livro Inventário constante da EFD (Bloco 'H') e dos arquivos no formato ADE COFIS 15/2001 (encaminhados pela Interessada). Em ambas as comparações o fisco apurou diferenças de estoques finais (objeto de lançamento – custos majorados), registradas nas planilhas: **Planilha H005 – Levantamento de Valor de Estoque Por Período Trimestral (DIPJ x EFD) – fls. e Planilha de Estoques Trimestrais ADE 15/2001** (fl. 11.714);
- As diferenças de estoques finais estão discriminadas nas tabelas constantes do TCVF (fl. 403):

DIPJ					
	1º trim	2º trim	3º trim	4º trim	
Ei	22.403.704,04	20.416.054,57	19.128.740,95	21.864.565,59	linha 24 ficha 4D
Compras	52.370.435,48	54.205.349,90	63.778.384,89	58.919.618,74	linha 47 ficha 4D
(Ef)	20.416.054,57	19.128.740,95	21.864.565,59	17.381.465,64	linha 29 ficha 4D
CMV	54.358.084,95	55.492.663,52	61.042.560,25	63.402.718,69	linha 30 ficha 4D
CALCULADO COM BASE NOS ESTOQUES DE ESCRITURAÇÃO FISCAL					
	1º trim	2º trim	3º trim	4º trim	
Ei	18.196.896,89	18.818.562,71	18.913.298,34	27.007.126,08	ADE COFIS 15/2001
Compras	52.370.435,48	54.205.349,90	63.778.384,89	58.919.618,74	linha 47 ficha 4D
(Ef)	18.818.562,71	18.913.298,34	27.007.126,08	25.627.904,70	ADE COFIS 15/2001
CMV	51.748.769,66	54.110.614,27	55.684.557,15	60.298.840,12	CALCULADO
Diferença	2.609.315,29	1.382.049,25	5.358.003,10	3.103.878,57	diferença tributável

Planilha sintética (fl. 388):

SALDOS DE ESTOQUE INFORMADOS PELO CONTRIBUINTE			
	DIPJ 2012	ADE 25/2001	SPED FISCAL
31/12/2010	22.403.704,04	18.196.896,89	-
31/03/2011	20.416.054,57	18.818.562,71	14.491.423,78
30/06/2011	19.128.740,95	18.913.298,34	-
30/09/2011	21.864.565,59	27.007.126,08	-
31/12/2011	17.381.465,64	25.627.904,70	15.548.608,92

- Em razão da ausência de estoques verificadas no Bloco 'H' da ECF (tela acima), e a não apresentação de justificativas pela Interessada, o fisco considerou efetivos os valores de estoques constantes dos arquivos digitais apresentados no formado ADE COFIS 15/2001;
- Foi também efetuado o levantamento trimestral quantitativo **por espécie** (n/f do art. 286, §3º, do RIR/99), do seguinte: **i)** mercadorias comercializadas adquiridas para revenda, com base nas NF de saída e entrada, da ECF; e, **ii)** quantidades **unitárias** dos estoques informados nos arquivos digitais ADE 15/2001, sendo analisadas também as NF de devolução (entrada e saída) constantes do Sped-Fiscal;
- Deste levantamento foram elaboradas 4 Planilhas Trimestrais de Apuração de Omissão de Receitas – Levantamento Quantitativo Documental por Espécie (fls. 7276/8398) tomando por base os estoques **iniciais e finais** de cada **item** (através dos arquivos ADE COFIS e as quantidades de saída e entrada, através das NF de compras e vendas, e devolução);
- Para fins de cálculo dos tributos reflexos, o fisco segregou as omissões das mercadorias tributadas pelo PIS e COFINS daquelas com alíquota Zero, e daquelas submetidas a tributação monofásica, conforme tabela abaixo:

Tabela de Omissões de Receitas Apuradas				
Totais da planilha de Estoque – Quantitativo por Espécie				
Omissões Tributadas na Saída PIS/COFINS (com tributação reflexa)			Omissões Tributadas na Saída PIS/COFINS (sem tributação reflexa)	
1º trim. 2011	13.274.710,70	fl. 7.368	6.867.974,55	fl. 7.444
2º trim. 2011	14.150.092,00	fl. 7.650	6.880.453,70	fl. 7.724
3º trim. 2011	17.323.030,20	fl. 7.925	7.791.912,99	fl. 8.003
4º trim. 2011	16.712.366,89	fl. 8.204	8.402.504,15	fl. 8.280

### SÍNTESE DAS PLANILHAS:

A) **Planilha Comparativa de Custos**: tem por base os efetivos estoques informados pela Interessada nos arquivos digitais (ADE COFIS), confrontados com os valores de estoques trimestrais da DIPJ, revelando diferença nos custos apurados;

B) **Planilhas Trimestrais de Apuração de Omissão de Receitas – Levantamento Quantitativo Documental por Espécie**: tem por base as quantidades de estoques iniciais e finais de cada item nos arquivos digitais (ADE COFIS), e as quantidades de saída e entrada das NF de compra e venda de mercadoria, bem como as NF de devolução (entrada e saída) constantes da ECF;

**DA IMPUGNAÇÃO** (e-fls. 8.483/8.524); nova Impugnação, após diligência (e-fls. 11.882/11.940);

3. A Interessada tomou ciência do **AI** em 29/03/2016, tendo apresentado Impugnação em 26/04/2016 (e-fl. 8365), aduzindo, em síntese, o seguinte:

- Houve desrespeito ao art. 5º, LV da CRFB/88, sendo usurpado o direito fundamental do fiscalizado do contraditório e da ampla defesa pois o fisco não concedeu o prazo de 20 dias para o contribuinte explicar o equívoco material digitado na DIPJ 2012. Não foram cumpridos os dispositivos da IN SRF 86/2001 e do ADE Cofis 15/2001.

#### **A) IRPJ**

- **Decadência** - No ano de 2011 o contribuinte apurou [IRPJ] na modalidade trimestral, sendo assim, janeiro, fevereiro e março não podem figurar neste auto, pois a ciência do **AI** se deu em 28/03/2016; logo estes meses foram homologados por lançamento, resultando na extinção do crédito (art. 150, §4º do CTN);
- É ilícito o fisco, na existência de escrituração regular, deixar de cumprir seu dever de investigação analítica dos fatos concernentes à base de cálculo primário, socorrendo ao mecanismo de arbitramento; ele entendeu autuar a empresa na modalidade apontada, ignorando toda a escrituração e demais meios de cruzamento que retratam o cumprimento devido do contribuinte. O princípio da verdade material impõe que o arbitramento deve ser a última solução para o cálculo de um tributo.
- Que todas as lojas operavam plenamente com ECF (emissor de cupom fiscal) e o fiscal em momento algum desejou levar os documentos que discriminavam e legitimavam as impressoras fiscais, seus registros e comprovantes de saídas Z de cada máquina operadora;
- Junta todos os documentos pertinentes ao Z de sua empresa que eximem a empresa de qualquer omissão (elencados às fls. 18/22); os registros comprovados da venda de produtos impossibilitam a comercialização omissa de vendas e registros de bens advindos do estoque da fiscalizada;

- O cupom fiscal é documento próprio emitidos por ECF e hábil para comprovar custos ou despesas operacionais no âmbito da legislação do IR e da CSLL, desde que identifique o adquirente mediante CPF ou CNPJ; nas vendas a PJ contribuintes do ICMS, em operação interna ou interestadual, deve, modelo 1 ou 1-A ou NFe;
- O art. 61 da Lei nº 9.532/1997 dispõe que as empresas que exercem atividade de venda ou revenda de bens a varejo e as empresas prestadoras de serviço estão obrigadas ao uso do ECF.
- O fisco poderia ter verificado também os movimentos bancários das contas correntes da empresa, e o cruzamento de dados demonstraria a prova real da não ocorrência de omissão de estoque ou a pretensa sonegação que resultou nesta ilegal autuação.

#### **B) CSLL**

- A natureza desta cobrança se dá pela verificação do cumprimento das obrigações tributária pelo sujeito passivo realizado o lançamento de ofício para apuração das infrações com base nas receitas do IR oriundas das supostas omissões; o fisco acredita que na mesma fiscalização para constituir créditos tributários do IRPJ é necessário a existência de créditos do CSLL, o que é imprudente e ilegal tais imputações tendo em vista as provas acima juntadas e desconstituídas do auto de infração, assim, o acessório não existe sem o principal;
- Reitera as alegações de decadência;

#### **C) COFINS**

- Neste tributo as únicas deduções ou exclusões possíveis seriam aquelas previstas em lei, que teriam natureza monofásica CST04, produtos essenciais CST06 e sem incidência CST08, descontados os créditos de acordo com a legislação de regência, ou aqueles que já se encontram fora da BC das contribuições questionadas, isto é, que correspondem às receitas de venda de bens e serviços ou à receita das atividades empresariais, representando situação de não incidência;
- As exclusões e isenções tributárias devem ter interpretação restritiva, conforme art. 111, I e II do CTN, neste caso, mais uma verificação do desconhecimento do fiscal em relativizar as amostragens dos produtos e itens que resultaram no presente auto de infração;
- A cobrança do PIS/COFINS foi aplicada trimestralmente, de forma incorreta, conforme auto de infração;
- Também houve decadência dos meses de janeiro a março de 2011, já que a ciência se deu em 28/03/2016, data posterior ao pagamento do tributo lançado, que foram homologados por lançamento, resultando em extinção do crédito conforme art. 150, §4º do CTN.

- Deve-se excluir a suposta dívida de COFINS R\$ 2.266.646,21 e PIS R\$ 492.100,81.

#### D) PIS

- Da máxima vênia, o homem médio operador dos tributos federais visualiza cristalinamente a inexistência de omissão e ocultação de estoque dos pontos destacados e trazidos nesta autuação completamente irregular, logo, ilegal, pelos fatos dos existentes vícios praticados pelo sr. Fiscal; não é preciso ser doutros na matéria para saber que o PIS/COFINS tem sua BC mediante o total das vendas dos produtos tributáveis menos as compras, resultando na aplicação das alíquotas respectivamente 1,65% E 7,6%;
- Não poderíamos deixar de falar na IN 86 que determina às PJs disponibilizarem os arquivos magnéticos contendo registros contábeis à RFB;
- Apresenta doutrina sobre os temas apresentados (fls. 35/37) e jurisprudência (fls. 37/39);

#### Argumentação de Descumprimento de Decisão Judicial

- Foi arbitrada multa de 75% que possui caráter de confisco, que foi reduzida para 20% segundo o art. 59 da Lei nº 8383/91, o que demonstra o julgamento da Apelação AC 347720 RN 2001.84.00.010115-7, prolatado pelo TRF da 5ª região.

4. Em seguida, a 4ª Turma desta DRJ converteu o julgamento em **diligência** (Resolução nº 12.000.771, de 17/03/2017, e-fls. 10.074/10.078) para que a unidade de origem examinasse a documentação trazida pela Interessada, pronunciando-se sobre sua consistência, e sobre a consolidação que efetuou através das planilhas “*Estoque Inicial/Saldo Demais Inscrições*” e “*Demonstrativa do Estoque Inicial de Ofício, Saldo em Demais Inscrições Homologadas e Saldo Indevidamente Não Auditado e Contido nos Arquivos SPED Fiscais*”.

5. A autoridade fiscal, na unidade de origem (e-fls. 11.868/11.871 – 1905/1908), prestou as seguintes informações, em síntese, relativamente ao resultado da diligência (grifos nossos):

- *No exame das [duas] Planilhas (páginas 18 a 210 e 217 a 502), elaboradas pelo contribuinte, em confronto com a **Planilha De Controle Documental de Estoque — Levantamento Quantitativo Por Espécie — Primeiro Trimestre, elaborada pela Fiscalização, foram encontrados valores incorretos de Estoque Inicial Escriturado (primeira coluna da planilha) para algumas mercadorias; a revisão da Planilha Estoque Final 31/12/2010 [e-fls. 419 e ss] indicou que, para algumas mercadorias, o estoque inicial considerado na apuração foi apenas o do estabelecimento 1, quando deveriam ter sido somados os estoques finais de 2010 de***

**todos os estabelecimentos; assim, por exemplo, a mercadoria código 3, Refil Sanit Past Pato Ades. Lav c/3, que, na planilha consta com 82 unidades iniciais, deveria constar com 679 unidades iniciais, como abaixo:**

Estabelecimento	ESTOQUE	MERCADORIA	UD	QTD
1	31/12/2010	13	UN	82
2	31/12/2010	13	UN	312
3	31/12/2010	13	UN	24
4	31/12/2010	13	UN	13
5	31/12/2010	13	UN	3
6	31/12/2010	13	UN	21
7	31/12/2010	13	UN	8
8	31/12/2010	13	UN	1
9	31/12/2010	13	UN	63
10	31/12/2010	13	UN	21
11	31/12/2010	13	UN	126
12	31/12/2010	13	UN	5
Total				679

- Em virtude disso, **anexamos** à presente Informação Fiscal, a **Planilha de Estoque Final 31/12/2010**, [e-fls. 10.083/11.713] com o levantamento, por mercadoria, do estoque final em cada estabelecimento e sua **totalização**. Os totais obtidos na Planilha de Estoque Final 31/12/2010, elaborada com base no arquivo de estoque final 2010, anexo em fls. 357 do Processo Administrativo 10872.720097/2016-31, foram comparados com os apresentados pelo contribuinte na Planilha Demonstrativa do Estoque Inicial de Ofício, Saldo em Demais Inscrições Homologadas e Saldo Indevidamente Não Auditado e Contido nos Arquivos SPED Fiscais e apresentados na Planilha Comparativa de Saldos [estoques] Finais 31/12/2010 [e-fls. 11.714/11.849] em atendimento ao pedido na Resolução 12-000.771, constante de fls. 10074 a 10078 do Processo Administrativo 10872.720097/2016-31;
- No que se refere à informação de estoques no Bloco 'H', anexa ao Termo de Constatação Fiscal, constante de fls. 380 a 411 do Processo Administrativo 10872.720097/2016-31, está a Planilha H005 — Levantamento de Valor de Estoque por Período Trimestral (Base ECF-SPED Fiscal) onde é detalhada, por arquivo, a situação do Bloco 'H' em cada um.
- Por outro lado, em se tratando de levantamento quantitativo por espécie a sistemática de avaliação do estoque, **não foram utilizadas reduções Z e nem avaliados a existência de créditos indevidos em contas correntes de movimentação financeira;**

6. A Interessada foi cientificada do relatório da diligência, apresentando nova manifestação (e-fls. 11.882/11.940), alegando, em síntese, o seguinte:

- Preliminarmente, a conexão com o PAF 10872.720.285/2015-88 (16ª Turma da DRJ/RJO), pois são as mesmas partes e o auto do segundo tem por objeto a COFINS e PIS, devendo ambos serem julgados pelo mesmo R.

órgão Julgador, para evitar possíveis equívocos e suscitar o princípio da economia processual;

- O autuante realizou mínimas reconsiderações no procedimento fiscal, mesmo de posse da primeira defesa do impetrante e dos documentos juntados demonstrando os erros e falhas na apuração dos impostos e a irreabilidade do auto, devendo ser julgado NULO, tendo em vista que, os vícios praticados na confecção do documento público e da sua insustentabilidade probatória que resultou no inverídico crédito;
- A certeza do direito é necessária para que haja justiça, porque é óbvio que na desordem não é possível reconhecer direitos ou exigir o cumprimento de obrigações.
- O impugnante demonstra a total impossibilidade quanto ao suposto dano ao erário escriturado de ofício, pois, é absolutamente desconexo com a realidade e índices setoriais, não representando conclusões sustentáveis e ferindo frontalmente este fundamental Princípio, conforme demonstração das bases de cálculo das contribuições PIS/COFINS (tabelas de fls. 17 e 18 da primeira Impugnação complementar).
- Esta hipótese de créditos admitidos pela escrituração de ofício é absolutamente impossível, pois, após a segregação da receita de produtos tributados a alíquota básica, alíquota zero e monofásicos, o auditor fiscal escriturou os débitos totalizando R\$ 20.407.636,88 e os créditos da revenda de mercadoria em R\$ 11.983.329,15 e isto somente seria possível na condição inequívoca do mark-up admitido pela autoridade fiscal ser **70,30%** e, somente no exercício de dezembro foram escriturados débitos de R\$ 2.097.636,88 e créditos respectivos de R\$ 831.545,58 e, neste específico e material exercício, o mark-up seria de **152,20%** e, setorialmente a média dificilmente ultrapassa **37,00%**.
- Fato público e vinculado a todas as mídias, que é de suma importância para a elucidação dos fatos e desproporções contidas no lançamento aqui combatido é o mês de aniversário da Rede Supermarket (associação da qual a impugnante faz parte) que ocorre em setembro, fato facilmente atestado sobre as seguintes premissas

Como as vendas são preponderantemente promocionais, **o menor mark-up do ano ocorre no mês de aniversário;**

**O volume de vendas é similar ao volume de compras**, acarretando neste exercício uma grande perda de liquidez para viabilizar propaganda e publicidade com recursos compartilhados com fornecedores;

A perda de liquidez em função do **alto volume de compras tem uma compensação fiscal quanto as Contribuições deste**

**contencioso, que é a proporcional elevação destes respectivos créditos.**

- Mesmo diante destes fatos, foram escriturados **R\$ 1.847.474,65** e creditados **R\$ 1.142.629,47**, com mark-up de **61,69%**. Certamente, mais uma vez a administração fazendária define a base de cálculo de forma absolutamente equivocada, trazendo embaraço quanto ao levantamento do suposto crédito tributário e, este fato de incorrer em erros escriturais de ofício tem como elemento derivado um vício material que, mais uma vez incorre em um dano ao erário absolutamente inexistente;
- A única hipótese para admitir que as bases de cálculo credoras sejam o que o auditor fiscal escriturou será admitirmos os seguintes *mark-ups* ao longo do exercício de 2011



- Como consequência, o auditor fiscal **ainda que, faça o ajuste no estoque inicial** conforme determinado na diligência, ainda persiste em uma **incorreta definição de base de cálculo** e causando grande afetação no **CMV**, imputando um **resultado tributável absolutamente incompatível com qualquer outra métrica setorial** e, na impossível hipótese do auditor fazendário estar correto em suas contas, **o resultado do impugnante seriam o único no Brasil a apresentar uma taxa de retorno quase 10 (dez) vezes maior do que a média do setor**. Veja como ficou a base de cálculo tributável de PIS/COFINS e seus respectivos *mark-ups* segundo a escrituração de ofício.

	BC Tributável	BC Crédito Revenda	Mark-up
Janeiro	16.597.427,73	8.733.686,97	90,04%
Fevereiro	15.491.328,38	11.646.055,92	33,02%
Março	18.183.334,93	9.477.426,32	91,86%
Abril	17.679.675,72	9.325.146,05	89,59%
Maio	17.635.661,04	10.921.938,82	61,47%
Junho	17.424.732,10	11.364.024,34	53,33%
Julho	18.824.923,73	11.537.886,45	63,16%
Agosto	18.910.514,02	13.045.317,11	44,96%
Setembro	19.972.698,94	12.352.751,05	61,69%
Outubro	19.531.126,04	10.362.563,68	88,48%
Novembro	17.699.289,49	11.793.025,66	50,08%
Dezembro	22.672.389,29	8.989.681,97	152,20%

- O “Estadão” publicou que em 2011 o segmento supermercadista teve lucro recorde onde a média histórica de resultado líquido subiu de 1,90% para 2,70%.
- Ainda que seja feita a compensação do Crédito Presumido em carnes vermelhas e de frangos, atribuindo-se a média de 14% para as vermelhas e 4% da receita para os frangos, haverá o arrasto negativo da linha

credora média para 8,11% e, nestas condições, atribuindo-se o mark-up de 35,15%, os valores de PIS e COFINS a recolher deverão estar entre 1,60% a 1,80% da receita, conforme métrica setorial à época do fato gerador conforme homologado na DCTF”.

- As planilhas que sustentam a autuação não retratam a realidade do estoque, muito menos qualquer omissão; A DIPJ (lucro real trimestral) foi corretamente preenchida, sendo que a única falha material ocorrida foi a ‘digitalização material dos valores, o que ocasionou diferença matemática verificada nessa declaração e não omissão de valores;
- Ao verificarmos o Bloco ‘H’, é notória a presença de produtos que o fisco afirmou terem sido omitidos;
- Desconstituindo a tese falha do auditor, anexamos as páginas 18 a 210 da **Planilha Estoque Inicial/ Saldo Demais Inscrições** [localizada no arquivo pdf-01-fls. 9.750 a 9.846; e pdf-02-fls. 01/96 – correspondem às fls. 18 a 210 da planilha] realizada por especialista na matéria de varejo e estoque, que demonstram por inscrição estadual da impugnante os itens em que o **saldo homologado** é maior que o Estoque Inicial (planilhas inclusas);
- A planilha demonstrativa do estoque **inicial de ofício, saldo em demais inscrições homologadas e saldo indevidamente não auditado e contidos nos arquivos SPED Fiscal**, inicia-se na p. 217 e finda na 502 (em anexo); [localizada no pdf-01-fls. 9.575/9.749- equivale às fls. 217 a 391 da planilha; e pdf-01-fls. 9.454/9.574 – equivale às fls. 391 a 502 da planilha;]
- Em 2011 a Impugnante passou a ter 11 (onze) lojas (anteriormente, nove lojas), que operava(m) plenamente com ECF, e em momento algum o fiscal desejou levar os documentos que discriminavam e legitimavam as impressoras fiscais, seus registros e comprovantes dos saldos ‘Z’ de cada máquina; o emissor de cupom fiscal (ECF) é o equipamento de automação comercial e fiscal com capacidade para emitir, armazenar e disponibilizar documentos fiscais e não fiscais e realizar controles;
- O cupom fiscal – documento emitido por ECF – é documento hábil para efeito de comprovação de custos ou despesas operacionais, no âmbito da legislação do IRPJ e CSLL, desde que identifique o adquirente mediante indicação do CPF ou CNPJ;
- Entre outros dados, o cupom fiscal contém: discriminação, código, quantidade e valor unitário da mercadoria ou serviço, indicação da situação tributária de cada item registrado, valor total da operação e, ainda, a marca, modelo e número de série de fabricação gravado na memória fiscal, a versão do software e o logotipo fiscal (BR estilizado);

**DA NOVA DILIGÊNCIA** e nova Manifestação Complementar da Interessada (e-fls. 13.901/13.902):

7. A 4ª Turma de Julgamento desta DRJ entendeu haver, ainda, necessidade de esclarecimentos por parte da unidade de origem, diante da afirmação de que foram encontrados valores **incorretos** de Estoque Inicial Escriturado na primeira coluna da planilha, para algumas mercadorias, razão pela qual foram solicitadas as seguintes informações, através da Resolução de Diligência nº 12-001.340, de 31/01/2020 (fls. 12.034/12.040):

- Quanto a Planilha **Estoque Final 31/12/2010** (e-fls. 10.083/11.713), uma vez que está apenas em formato PDF, e com valores individualizados apenas por mercadorias, necessita-se saber os novos valores de estoque final, por trimestre, na forma consolidada, nos moldes da Planilha de fl. 8.383, indicando eventual nova diferença, diante da afirmativa de erro na planilha que embasou o auto de infração;
- Quanto a **Planilha Comparativa de Estoques 31/12/2010** (e-fls. 11.714/11.849) de igual forma, necessita-se saber os novos valores consolidados de estoque inicial, por trimestre, na forma constante da Planilha de fl. 8.383, indicando eventual nova diferença;
- Por fim, seja informada a identificação dos valores da terceira coluna (coluna “D”) da planilha acima referida;

8. A unidade de origem prestou as seguintes informações sobre os quesitos acima (e-fls. 13.894/13.895):

- **Quesito A:** a **Planilha Estoque Final 31/12/2010** é um rol de itens de estoque, com quantidades e valores em 31/12/2010, com base nos arquivos digitais entregues e constantes do processo (fls. 357); com base no referido arquivo foi feita a inclusão de subtotais de valores dos itens na Planilha Estoque Final 31/12/2010 e a juntada, em fls. 12.043 a 13.673, da planilha em PDF e da planilha em EXCEL, conforme Termo de Juntada de Arquivo Não-Paginável de fls. **13.674**, apurando-se o total geral em 31/12/2010 de **R\$ 18.196.896,89** de valor de estoque;
- **Quesito B:** a **Planilha comparativa de Estoques 31/12/2010** foi elaborada para visualização de diferenças entre quantidades de mercadorias informadas em 31/12/2010 nos arquivos digitais entregues (Termo de Juntada de Arquivo Não Paginável de fls. 357), e quantidades de mercadorias informadas na planilha apresentada pelo contribuinte **na impugnação** (fls. 9.692 e ss), de modo que os saldos em 31/12/2010 são os apresentados na Planilha Estoque Final 31/12/2010 (item 4, acima);
- **Quesito C:** a coluna “D” relativa à terceira coluna da Planilha Comparativa de Estoques 31/12/2010 (fl. 11.714 e ss.) tem como valores a **transcrição dos valores constantes da coluna “Saldo Indevidamente Não Auditado e Contidas nos Arquivos SPED Fiscais”** da planilha de fl. 9.692 apresentada pelo contribuinte em sua impugnação ao lançamento de ofício;

- Para auxílio, foi elaborada **Planilha de Levantamento de Estoque por Espécie**, nos moldes da planilha de fl. 8.383 (sic! – fl. 7.276), referente ao 1º trim./2011 com os estoques iniciais retificados para considerar as quantidades de itens unidades do Estoque Final de 2010, juntada, em fls. 13.675 a 13.889, em PDF e, também, em EXCEL (Termo de Juntada de Arquivo Não-Paginável de fls. 13.890), **em que se apurou omissão de receitas no valor de R\$ 30.262.840,59, no 1º trimestre;**

9. Por fim, a Interessada manifestou-se acerca do segundo relatório de diligência às fls. 13.901/13.902, nos seguintes termos:

- O arquivo Excel em anexo contém as informações complementares para a justa apreciação da Impugnação, e responde aos seguintes esclarecimentos:
- A) Estoque Final em 31 de dezembro de 2010 com valores e quantidades individualizadas por código de produto;
- B) Estoque Inicial e Final por Trimestre com valores e quantidades individualizadas por código de produto, referentes aos seguintes elementos temporais: 31/03/2011, 30/06/2011, 30/09/2011 e 31/12/2011;
- Neste sentido, requer a V.Exa., o julgamento do referido processo com base nas análises técnicas pericial aportada pelo Sr. Dr. MARCOS ANTONIO ALVES FLORES em cumprimento a decisão diligencial apontada por este MD. Colegiado.

10. É o Relatório.

A impugnação foi apreciada pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07 – DRJ07, que editou o acórdão nº 107-014.194 – 2ª Turma, em 22 de dezembro de 2021, cuja ementa reproduzo abaixo:

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

*Ano-calendário: 2011*

*PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO MENSAL. INOBSERVÂNCIA PELA FISCALIZAÇÃO. APURAÇÃO TRIMESTRAL. ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. EXONERAÇÃO.*

*O lançamento de ofício deve obedecer ao período de apuração dos tributos. Todavia, uma vez que os dispositivos legais determinam que o PIS (art. 1º da Lei nº 10.637/2002) e a COFINS (art. 2º da Lei nº 10.833/2003) sejam apurados mensalmente a acumulação das receitas apuradas no último mês do trimestre evidencia erro no período de apuração em face das parcelas correspondentes às receitas dos dois primeiros meses do trimestre, ali computadas.*

*CUSTOS NÃO COMPROVADOS. APURADO PELA COMPARAÇÃO ENTRE CMV REGISTRADO NA DIPJ E CMV REGISTRADO NA ESCRITURAÇÃO NO FORMADO ADE*

*COFIS 15/2001. NÃO UTILIZAÇÃO DO NOVO CMV ATRAVÉS DOS LIVROS E DAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS PARA COMPARAÇÃO COM O CMV REGISTRADO NA DIPJ. CANCELAMENTO DA INFRAÇÃO.*

*Se constatado que na infração 'custos não comprovados' o fisco desconsiderou valores das compras e vendas (líquidas) baseadas nas NFe, não apurando o novo valor de CMV calculado através destes documentos e da escrita digital, inexistente certeza se houve ou não omissão direta na comparação do CMV apurável e aquele registrado na DIPJ; houve reapuração dos estoques inicial e final, e, ainda que um aumento no estoque final reduza o valor do novo CMV aumentando a diferença entre este e aquele registrado na DIPJ, por outro lado, um aumento no total do estoque inicial, elevaria o valor do novo CMV, reduzindo a diferença nos custos (ou mesmo a anulando), de modo que inexistente certeza sobre existência de crédito tributário, muito menos sua liquidez.*

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

*Ano-calendário: 2011*

*ALEGAÇÃO DE NÃO OBSERVAÇÃO DA CONCESSÃO DO PRAZO DE 20 DIAS PARA ATENDIMENTO DE TERMO DE INTIMAÇÃO. IN RFB 86/2011. DESRESPEITO AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. SÚMULA (VINCULANTE) CARF Nº 162*

*Descabida é a alegação de descumprimento do prazo do art. 2º da IN RFB 86/2011 para atendimento de termo de intimação, pois referido prazo é inerente a apresentação de arquivos digitais que contêm os registros da contabilidade. Ademais, inexistente desrespeito ao art. 5º, LV antes de iniciado o contencioso administrativo, pois é esta ocasião em que a administração pública buscará dar efetividade ao mandamento constitucional que garante aos litigantes direito ao contraditório e à ampla defesa, na forma da súmula (vinculante) Carf nº 162.*

*ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA DE OFÍCIO DECLARA PELO TRF DA 5ª REGIÃO. REDUÇÃO PARA 20%. CARÁTER DE CONFISCO.*

*Decisões judiciais não constituem normas complementares, portanto, não vinculam a instância administrativa de julgamento, restringindo-se às partes inseridas no processo que resultou a decisão.*

*Decisões do STF e STJ (proferidas em recursos extraordinários com repercussão geral (STF) ou em Recursos Especiais Repetitivos (STJ), só vinculam após expressa manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) em consonância ao disposto na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014.*

*Não compete a órgão administrativo de julgamento tratar da inconstitucionalidade ou natureza confiscatória de multa de ofício, em razão do disposto do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, art. 17, V, da Portaria ME 340/2020 c/c art. 116, III, da Lei 8.112/90, e da Súmula Carf nº 02, eis que se trata de matéria com reserva de jurisdição.*

**ALEGAÇÃO DE CONEXÃO E APENSAÇÃO DE PROCESSOS.**

*Improcede a alegação de conexão de objeto entre lançamentos relativos a insuficiência de recolhimento, com efeitos diretos sobre as contribuições sociais do PIS e da COFINS não cumulativas, em virtude de diferenças nos valores declarados na DACON 2011 e na DIPJ a/c 2011, com lançamento de omissão de receita por presunção legal, inerente a diferenças de estoque e, ainda, infração relativa a omissão direta, referente a custos não comprovados, cujos efeitos tributários sobre o PIS e a COFINS são apenas reflexos.*

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

*Ano-calendário: 2011*

**IRPJ E CSLL. PIS E COFINS. ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA PELA CIÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO APÓS O PRAZO DE CINCO ANOS PREVISTO NO ART 150 DO CTN. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE DE LANÇAMENTO TRIMESTRAL PARA PIS E COFINS.**

*A decadência, nos termos do art. 150 do CTN (Lei nº 5.172/1966), ocorrerá ante a existência de pagamentos pelo fato de ciência presumida do Fisco, em razão dos recolhimentos que podem ser verificados junto aos sistemas de controle.*

*Todavia, tendo a ciência do auto de infração ocorrido antes do fim do trimestre respectivo, não haverá decadência para o IRPJ e CSLL de apuração trimestral.*

*Quanto ao PIS e a COFINS, ocorrerá decadência dos meses de janeiro e fevereiro do primeiro trimestre do ano-calendário quando a ciência do lançamento se dê no mês de março do respectivo período, ao fim de 5 anos. Outrossim, sendo constatada que o lançamento do PIS e da COFINS se deu na forma trimestral, no auto de infração, e sendo o voto no sentido de se excluir do lançamento os dois primeiros meses de cada trimestre quando as bases de cálculo destas contribuições, deixa-se de declarar a decadência por perda de objeto.*

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS**

*Ano-calendário: 2011*

**PIS E COFINS. ALEGAÇÃO DE EQUÍVOCO NO LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE POR ESPÉCIE. DESCONSIDERAÇÃO DO ESTOQUE INICIAL DAS DEMAIS FILIAIS.**

*Ainda que tenha se constatado que ocorreu equívoco pela auditoria no levantamento quantitativo por espécie ao não considerar na apuração do estoque final o estoque inicial das demais filiais, o equívoco, na verdade, beneficia o contribuinte na medida em que o aumento do estoque inicial resulta em aumento do estoque final, e, por consequência, em aumento da diferença de estoque apurada, o que resultaria maior omissão de receita por presunção legal. Ainda mais quando a diferença a maior de omissão ficar devidamente constatada em nova apuração em diligência.*

**PIS E COFINS. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA BÁSICA DE 1,65% E 7,60%.**

*Improcede a alegação de erro sobre itens com supostas receitas omissos, e falta de exclusão dos produtos monofásicos e os alíquota zero, quando não é apresentada a alegada demonstração, e, ainda, quando houve a devida segregação da BC efetuada pelo fisco, relacionada aos produtos de alíquota zero e os de tributação monofásica, o bem evidenciado em planilha específica. Na qual foram segregadas as BC com e sem reflexo no PIS e na COFINS não cumulativos.*

**ERRO NA ESCRITURAÇÃO DE DÉBITOS. ALEGAÇÃO DE DESPROPORCIONALIDADE DE MARK-UP GERADO PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO.**

*Alegações de desproporcionalidade que o crédito tributário lançado teria gerado em mark-up da rede, se comparado do mark-up do setor, não se mostram capazes de afastar a apuração do crédito tributário pelo fisco. Ainda que a composição do preço do produto deva levar em conta diversos fatores, sejam eles externos (como concorrência, taxa de juros e indicadores econômicos), como os internos (como as despesas fixas e variáveis, margem de lucro), para fins de se encontrar a exatidão nos preços praticados, o fisco não está obrigado a observar tais fatores, que tratam ser uma ferramenta de gestão interna.*

*O trabalho do fisco é o de cumprir a lei, observando de forma esmerada omissões de receita verificáveis. Assim, verificando-se que para a apuração da infração foram utilizados tão somente dados fornecidos pela própria Interessada, através da escrita (digital) e das notas fiscais eletrônicas, sendo certo que a legislação, consubstanciada no art. 286 do RIR, é clara no sentido de autorizar a presunção de omissão de receita quando da verificação de diferenças nos estoques finais, o lançamento tributário deve ser mantido.*

**Impugnação Procedente em Parte**

**Crédito Tributário Mantido em Parte**

Em resumo, o acórdão recorrido decidiu por dar parcial provimento à impugnação para:

- 1) Exonerar os créditos tributários de PIS e COFINS relativos à Infração “diferença de estoques”;
- 2) Exonerar os créditos tributários de IRPJ referentes à infração “custos não comprovados”, no total de **R\$2.102.499,33**, mantendo os valores referentes à infração “diferença de estoques”, no total de **R\$ 23.363.779,12**; e,
- 3) Exonerar os créditos tributários de CSLL referentes à infração “custos não comprovados”, no total de **R\$ 969.339,83**, mantendo os valores referentes à infração “diferença de estoques” no valor de **R\$ 8.222.274,48**;

A DRJ recorreu de ofício de sua decisão ao CARF com base no disposto no art. 34 do Decreto nº 70.235/72, Portaria MF nº 375/2001 e nº 63/2017.

**Para efeito de verificação da admissibilidade do recurso de ofício, em face do disposto na Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, o total do crédito tributário exonerado pela DRJ atingiu a cifra de R\$15.324.588,27 (principal + multa de ofício).**

Ainda irresignada com a decisão retro, a Recorrente apresentou o recurso voluntário de e-fls. 13.944/13.982, através do qual apresentou os seguintes argumentos:

- 1) Insiste na alegação de nulidade do auto de infração, já trazida quando da impugnação, por conta de suposto ferimento ao devido processo legal e ao contraditório, desta feita aduzindo argumentos novos, calcados em princípios constitucionais e suas repercussões nos princípios de direito processual tributário. Refere-se aos requisitos dos atos administrativos, ao princípio da Certeza do Direito e ao princípio da verdade material. Tudo isso para vincular o erro cometido pela Autoridade Fiscal, ao determinar a base de cálculo do lançamento, ao alegado vício material do mesmo.

Reitera a incorreção das apurações realizadas pela Autoridade Fiscal, demonstrando com casos práticos, inclusive referenciados na decisão recorrida, os erros cometidos na apuração, tanto dos estoques iniciais como nos estoques finais, dando destaque, após a realização da segunda diligência requerida pela DRJ, à persistência dos erros alegadamente cometidos pela Fiscalização, que não teria feito os ajustes necessários em relação aos estoques finais escriturados.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos, inclusive no que diz respeito ao recurso de ofício, haja vista que o crédito exonerado importou em R\$15.324.588,27 (principal + multa de ofício), superior, portanto, ao limite estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023.

Como vimos no Relatório, a autuação centrou-se em duas infrações apontadas pela Autoridade Fiscal:

- 1) Custos não comprovados (Custos dos Bens Vendidos e/ou Serviços Prestados); e
- 2) Diferença de Estoque (Omissão de Receitas por Presunção Legal).

A primeira infração foi afastada, em apertadíssima síntese, pela constatação, por parte da Autoridade Julgadora, da inexistência de certeza e liquidez de sua existência. A

Fiscalização teria desconsiderado os valores das compras e vendas (líquidas) baseadas nas NFe, deixando de apurar o novo valor de CMV com base nestes documentos e na escrita contábil digital. Assim, concluiu a Turma julgadora que inexistiria certeza da ocorrência ou não da omissão direta na comparação do CMV apurável com aquele registrado na DIPJ.

Também restou afastada a exigência relativa ao PIS e à COFINS haja vista o erro cometido pela Autoridade Fiscal ao calcular suas bases tributáveis em períodos trimestrais e não mensalmente conforme reza a legislação tributária atinente à matéria.

Em relação a esses pontos, nenhuma consideração a se fazer em relação ao decidido pela DRJ07, pois agiu em perfeita sintonia com a legislação tributária, razão pela qual nego provimento ao recurso de ofício e adoto como minhas razões de decidir os mesmos fundamentos esposados no acórdão recorrido, que reproduzo abaixo:

### C) COFINS E PIS

41. Em relação ao PIS e à COFINS reflexos, não-cumulativos, a Interessada trouxe, inicialmente, 2 argumentos: lançamento errôneo, eis que efetuado na forma trimestral, e, a decadência dos 2 primeiros meses de 2011. Afora estes argumentos, apresentou informações sobre as deduções ou exclusões possíveis relativamente a tais contribuições, não especificando, todavia, os valores relacionados as planilhas do fisco.

42. O fisco, por sua vez, apurou as omissões de receitas tributadas pelo PIS/COFINS separadamente das mercadoras de alíquota zero e os de tributação monofásica, para fins de cálculo dos reflexos nessas contribuições, conforme relatado em seu Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fl. 390).

43. No que se refere, então, a decadência quanto aos meses de janeiro e fevereiro, assiste razão à Interessada relativamente a estes dois primeiros meses de 2011, conforme análise já empreendida neste voto no que se refere ao IRPJ/CSLL (vide itens 27/31 do voto). Todavia, não necessitará ser declarada por perda de objeto, já que o lançamento não se deu de forma mensal para estas contribuições, pois o fisco se equivocou ao utilizar a sistemática de apuração trimestral para as referidas contribuições, conforme se depreende das telas abaixo:

#### COFINS

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO				
INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS				
Omissão de receita operacional caracterizada por diferenças apuradas em inventário final, conforme relatório fiscal em anexo.				
Fato Gerador		Valor Apurado (R\$)		Multa (%)
31/03/2011		13.274.710,70		75,00
30/06/2011		14.150.092,00		75,00
30/09/2011		17.323.030,20		75,00
31/12/2011		16.712.366,89		75,00
INFRAÇÕES APURADAS EM BASE DE CÁLCULO				
Período de Apuração	Multa	Valor Tributável	Aliquota	Contribuição Apurada
03/2011	75,00%	13.274.710,70	7,60%	1.008.878,01
06/2011	75,00%	14.150.092,00	7,60%	1.075.406,99
09/2011	75,00%	17.323.030,20	7,60%	1.316.550,29
12/2011	75,00%	16.712.366,89	7,60%	1.270.139,88
				4.670.975,17

PIS

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP		
Omissão de receita operacional caracterizada por diferenças apuradas em inventário final, conforme relatório fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2011	13.274.710,70	75,00
30/06/2011	14.150.092,00	75,00
30/09/2011	17.323.030,20	75,00
31/12/2011	16.712.366,89	75,00

INFRAÇÕES APURADAS EM BASE DE CÁLCULO				
Período de Apuração	Multa	Valor Tributável	Aliquota	Contribuição Apurada
03/2011	75,00%	13.274.710,70	1,65%	219.032,72
06/2011	75,00%	14.150.092,00	1,65%	233.476,51
09/2011	75,00%	17.323.030,20	1,65%	285.829,99
12/2011	75,00%	16.712.366,89	1,65%	275.754,05
				1.014.093,27

44. O fisco, relativamente ao lançamento destas contribuições, em seu relatório, registrou o seguinte, fl. 390:

22. Nas Planilhas Trimestrais de Apuração de Omissão de Receitas – Levantamento Quantitativo Documental Por Espécie apuraram-se as omissões de receita das mercadorias tributadas pelo PIS e pela COFINS separadamente das mercadorias de alíquota 0 e das de tributação monofásica, para fins de cálculo dos reflexos nessas contribuições, estando abaixo demonstrados os valores das omissões verificadas.

45. Ocorre que a previsão de lançamento tributário reflexo (ou decorrente) consta do art. 24 da Lei 9.249/1995, em cujo caput há menção, quanto ao IRPJ, à observância do regime de tributação a que estiver submetida a PJ, no período-base; a mesma regra de observância do regime de apuração deve ser aplicada ao PIS (lei nº 10.637/2002) e à COFINS (lei nº 10.833/2003), cujas normas legais preveem período de apuração mensal para estas contribuições, nos termos do art. 1º em ambas as leis<sup>1</sup>.

46. Considerando ser o lançamento tributário atividade vinculada (art. 142 do CTN), a Administração Tributária, incluindo-se nela as Delegacias de Julgamento, deve observar os aspectos da regra matriz de incidência tributária, e, no que toca ao caso, o critério temporal é o mensal.

47. Nesse sentido, a administração tributária deve, de ofício, zelar pela higidez jurídica do lançamento, independentemente de alegação do sujeito passivo (art. 53 da Lei 9.784/1998)

*Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.*

48. A acumulação das receitas apuradas no último mês de cada trimestre evidencia erro no período de apuração em face das parcelas correspondentes aos dois primeiros meses do trimestre. Todavia, como se verifica nas tabelas confeccionadas pelo fisco intituladas “PLANILHA -ESTOQUES NO ADE COFIS”,

<sup>1</sup> Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

relativas aos 4 trimestres de 2011, o fisco sequer se deu ao trabalho de totalizar os valores dos estoques de forma mensal, totalizando-os apenas no fim de cada trimestre, ou seja, em 31/03/2011, 30/06/2011, 30/09/2011 e 31/12/2011, de modo que não é possível verificar a totalização apenas no terceiro mês.

49. Assim, neste item, meu voto é para excluir os lançamentos relativos ao PIS e à COFINS, nos quatro trimestres de 2011, em virtude de equívoco quando a forma de totalização trimestral.

(...)

### **Do Cancelamento da Infração Custos Não Comprovados e Da Manutenção da Infração Omissão de Receita por Diferença de Estoque**

63. Quanto ao mérito, propriamente, no que se refere ao lançamento do principal (IRPJ), observo que a Interessada alegou equívoco cometido pela auditoria (na apuração do estoque final) no levantamento dos registros dos arquivos digitais, bem como das NFe de compra e venda (líquidos). Para tanto, apresentou as páginas 18 a 210 da *Planilha Estoque Inicial/ Saldo Demais Inscrições* [localizada no arquivo pdf-01-fls. 9.750 a 9.846; e pdf-02-fls. 01/96 – correspondem às fls. 18 a 210 da planilha], realizada por especialista na matéria de varejo e estoque, que demonstrariam por inscrição estadual da impugnante os itens em que o saldo homologado seria maior que o Estoque Inicial (planilhas inclusas).

64. Ora, de fato ocorreu equívoco por parte da auditoria fiscal quando, ao confeccionar a “Planilha de Controle Documental de Estoque – Levantamento Quantitativo por Espécie” não considerou na apuração o estoque inicial das demais filiais. Isso está claro no relatório do resultado da diligência, de fls. 13.894/13.895 (cuja síntese está consignada no item 8 do relatório, conforme tela abaixo):

- *Para auxílio, foi elaborada Planilha de Levantamento de Estoque por Espécie, nos moldes da planilha de fl. 8.383 (sic – fl. 7.276), referente ao 1º trim./2011 com os estoques iniciais retificados para considerar as quantidades de itens unidades do Estoque Final de 2010, juntada, em fls. 13.675 a 13.889, em PDF e, também, em EXCEL (Termo de Juntada de Arquivo Não-Paginável de fls. 13.890), em que se apurou omissão de receitas no valor de R\$ 30.262.840,59, no 1º trimestre;*

65. Todavia, o equívoco cometido na planilha original, pelo fisco, fez beneficiar a Interessada na medida em que o aumento do estoque inicial resulta em aumento do estoque final, e, por consequência, em aumento da diferença de estoque apurada, o que resultaria maior omissão, conforme telas exemplificativas do início e final das referidas planilhas (original e retificadora):

Fl. 7.276 (início da planilha original – 1º trim./2011)

PLANILHA DE CONTROLE DOCUMENTAL DE ESTOQUE - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE											
PRIMEIRO TRIMESTRE											
Código	Descrição	Estoque Inicial	SAÍDAS		ENTRADAS		Estoque Final	Estoque Final Calculado	Omissão	Preço Médio Unitário	Valor Apurado
			Escriturado	VENDAS	Devolução de Compras	Devolução de Compras					
MERCADORIAS COM TRIBUTAÇÃO REFELEXA DE PIS E COFINS											
3	REFIL SANIT PAST PATO ADES.LAV C/3		82	1095	1440	230	427	197	4,89	963,33	

Fl. 13.675 (início da planilha retificadora – 1º trim./2011)

PLANILHA DE CONTROLE DOCUMENTAL DE ESTOQUE - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE											
PRIMEIRO TRIMESTRE											
Código	Descrição	Estoque Inicial	SAÍDAS		ENTRADAS		Estoque Final	Estoque Final Calculado	Omissão	Preço Médio Unitário	Valor Apurado
			Escriturado	VENDAS	Devolução de Compras	Devolução de Compras					
MERCADORIAS COM TRIBUTAÇÃO REFELEXA DE PIS E COFINS											
3	REFIL SANIT PAST PATO ADES.LAV C/3	679	1095	1440	230	1024	794	4,89	3.882,66		

Fl. 7.561 (final da planilha original – 1º trim./2011)

PLANILHA DE CONTROLE DOCUMENTAL DE ESTOQUE - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE										
PRIMEIRO TRIMESTRE										
Código	Descrição	Estoque Inicial	SAÍDAS		ENTRADAS				Preço Médio	Valor Apurado
			Escriturado	VENDAS	Devolução de Compra	COMPRAS	Devolução de Final	Estoque Final		
123366	SAB LIQ LIFEBUOYCREAM 250ML	0	7	144	132	137	5	4,98	24,90	
123396	KIT SAB DOVEL6PS	0	1	1290	12	1289	1277	7,45	9.513,65	
123397	KIT SH CLEAR SUAVE 200ML + CLEAR 100ML	0	13	480	0	467	467	9,74	4.550,74	
123432	KIT SH CLEAR QUEDA 200ML + CLEAR 100ML	0	1	240	0	239	239	9,80	2.342,20	
									<b>6.867.974,55</b>	

Fl. 13.889 (final da planilha retificadora – 1º trim./2011)

VB 078F DEFS										
123365	SAB LIQ LIFEBUOYTOTAL 250ML	0	5	144	132	139	7	4,98	34,86	Fl. 13889
123366	SAB LIQ LIFEBUOYCREAM 250ML	0	7	144	132	137	5	4,98	24,90	
123396	KIT SAB DOVEL6PS	0	1	1290	12	1289	1277	7,45	9.513,65	
123397	KIT SH CLEAR SUAVE 200ML + CLEAR 100ML	0	13	480	0	467	467	9,74	4.550,74	
123432	KIT SH CLEAR QUEDA 200ML + CLEAR 100ML	0	1	240	0	239	239	9,80	2.342,20	
									<b>9.794.079,06</b>	

66. Os valores totais das tabelas acima (hachurados) foram inseridos na tabela do próximo item.

67. Note-se que o total do valor do estoque final da planilha original (levando-se em consideração o levantamento de mercadorias com e sem tributação reflexa – cujos totais encontram-se separados na referida planilha, e o lançamento das diferenças também) foi de R\$ 20.142.685,25, ao passo que o novo valor foi elevado para R\$ 30.262.840,58, conforme planilha sintética abaixo, confeccionada por mim:

		Estoq. Final			Estoq. Final
c/ tribut reflexa	fl. 7485	13.274.710,70	Planilha Retif	fl. 13832	20.468.761,52
s/ trib reflexa	fl. 7444	6.867.974,55	Planilha Retif	fl. 13889	9.794.079,06
	<b>TOTAL</b>	<b>20.142.685,25</b>		<b>TOTAL</b>	<b>30.262.840,58</b>

68. Para esta infração (diferença de estoque) o fisco efetuou levantamento quantitativo por espécie, das mercadorias comercializadas adquiridas para revenda (baseando-se nas NF de saída e entrada constantes da ECF, bem como das quantidades unitárias dos estoques informados nos arquivos digitais ADE 15/2001), sendo analisadas também as NF de devolução (entrada e saída).

69. Por meio deste levantamento, como se verificou, apurou novo valor de estoque final (maior que o escriturado) e, como qualquer diferença neste valor (se comparada ao escriturado nos arquivos digitais) pode indicar omissão de contabilização de compra ou de venda (o que foi exemplificado, inclusive, na ementa do Acórdão 1401-00.468, de 24/02/2011, mencionado no TCVF), sendo identificadas diferenças estas serão passíveis de lançamento, na forma do multicitado art. 286 do RIR/99.

70. Reinsiro aqui, de forma sintética, as informações prestadas no relatório da segunda diligência, indicando a nova diferença levando em consideração as alegações da Interessada:

*Para auxílio, foi elaborada Planilha de Levantamento de Estoque por Espécie, nos moldes da planilha de fl. 8.383 (sic! – fl. 7.276), referente ao 1º trim./2011 com os estoques iniciais retificados para considerar as quantidades de itens unidades do Estoque Final de 2010, juntada, em fls. 13.675 a 13.889, em PDF e, também, em EXCEL (Termo de Juntada de Arquivo Não-Paginável de fls. 13.890), em que se apurou omissão de receitas no valor de R\$ 30.262.840,59, no 1º trimestre;*

71. Por isso, a despeito das alegações da Interessada acerca da falta de razoabilidade do lançamento, este procedimento, a meu ver, está correto, visto que embasado em previsão legal, consubstanciada no art. 286, do RIR/99; ressaltando-se apenas o fato de não ter sido considerado os valores maiores dos estoques iniciais pelo fisco (que desconsiderou o valor das outras filiais).

72. No entanto, verifiquei que esse acréscimo no estoque inicial indicou benefício ao contribuinte, em razão do seguinte: na realidade o cálculo inicial pelo fisco (no total geral) ocasionou estoque final menor que apurado na diligência. Compulsando a planilha do fisco<sup>2</sup> verifiquei que quase a totalidade dos valores (por espécie de mercadoria) em que se apurou diferenças essa foi a maior que o escriturado, assim os estoques iniciais maiores (da reapuração feita na diligência) teriam o condão de elevar ainda mais o estoque final total apurado e, por consequência, as diferenças passíveis de lançamento.

73. Digo isso porque verifiquei que apenas pequeníssima parte das mercadorias indicaram diferenças a menor no levantamento dos estoques finais pelo fisco, comparado ao escriturado, de modo que, ainda que estas diferenças a menor tivessem o condão de reduzir a diferença total apurada nos estoques finais, e assim, reduzirem a BC da omissão, estes casos representaram percentual irrisório de mercadorias se comparado ao total das diferenças a maior apuradas em quase a totalidade das demais, conforme planilha do fisco.

**74. Desta forma, por este aspecto, o lançamento de diferenças de estoque deve ser mantido, pois que o resultado da diligência indicou que poderia o fisco encontrar resultado muito maior passível de lançamento para esta omissão por presunção legal.** (Grifei)

75. No entanto, a problemática, no meu entendimento, ocorre em relação à primeira infração (custos não comprovados), pois, para apurá-la o fisco desconsiderou os valores das compras e vendas (líquidas) baseadas nas NFe, bem como desconsiderou o novo CMV que poderia ser calculado e comparado ao CMV da DIPJ para fins de apuração da correta omissão direta, já que o estoque inicial também foi passível de apuração.

76. Tal desconsideração, a meu ver, não se traduz na melhor técnica.

77. Note-se que, para fins de apuração da infração 'custos não comprovados' o fisco utilizou (na comparação com a DIPJ) somente os valores dos estoques constantes dos arquivos digitais (contabilizados), mas para a apuração da infração 'diferença de estoques' desconsiderou os valores das compras e das vendas escrituradas naqueles mesmos livros utilizando em substituição as notas fiscais eletrônicas.

78. Ora, sem a apuração dos valores com os dados de novos estoques finais levantados pelo fisco não há certeza se houve ou não omissão direta acerca dos custos das mercadorias vendidas, já que ainda que um aumento no estoque final reduzisse o valor do CMV aumentando a diferença destes custos (se comparado aos dados da DIPJ), um aumento no total do estoque inicial, por sua vez, elevaria o valor do CMV, reduzindo a diferença nos custos (ou mesmo a anulando).

79. Como tanto as informações sobre as compras e as vendas foram desconsideradas no cálculo da omissão direta (relacionada a custos), não

<sup>2</sup> PLANILHA DE CONTROLE DOCUMENTAL DE ESTOQUE - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE

vislumbro certeza sobre existência de crédito tributário, muito menos sua liquidez.

80. Note-se que, no caso da infração ‘diferenças de estoque’ a situação é clara no sentido de haver certeza de que a Interessada foi beneficiada com a falta do cômputo dos estoques iniciais das demais filiais, e de que, inclusive, haveria aumento de crédito passível de lançamento da omissão por presunção, se estes demais estoques iniciais fossem considerados; porém, na infração ‘custos não comprovados’ não há tal certeza, ainda mais quando se verificou que os estoques iniciais corretos foram bem maiores que os considerados pelo fisco no lançamento referente a diferença de estoques, de modo que, no meu entendimento, o lançamento deve ser cancelado.

**81. Neste sentido, voto por cancelar a exigência referente a infração ‘custos não comprovados’.**

(...)

CONCLUSÃO

94. Pelo exposto, voto por **Dar Parcial Provimento** à Impugnação para:

- Exonerar os créditos tributários de **PIS e COFINS** (Infração: ‘diferença de estoques’):
- Exonerar os créditos tributários de **IRPJ** referentes a infração ‘custos não comprovados’, no total de **R\$ 2.102.499,33**, mantendo os valores referente a infração ‘diferença de estoques’, no total de **R\$ 23.363.779,12**, na forma das seguintes tabelas:

(...)

- Exonerar os créditos tributários de **CSLL** referentes a infração ‘custos não comprovados’, no total de **R\$ 969.339,83**, mantendo os valores referente a infração ‘diferença de estoques’ no valor de **R\$ 8.222.274,48**, na forma das seguintes tabelas:

(...)

Pois bem!

Após a análise deste processo, desde o início do procedimento fiscal, passando pela autuação, impugnação, diligências requeridas pela DRJ (foram duas!!), Julgamento pela primeira instância, até chegar ao CARF via recurso voluntário, pode-se dizer que estamos diante daqueles casos que podem ser qualificados como um “verdadeiro show de horrores”.

A autuação padece de vícios insanáveis; a impugnação é ininteligível; a decisão recorrida só teve o mérito de cancelar em parte o lançamento; por último, o recurso voluntário, a exemplo da impugnação, muito pouco aproveitável.

Como vimos acima, foram duas as infrações, a primeira intitulada de “Diferença de Estoque” e a segunda, “Custos não Comprovados”. A segunda infração foi corretamente afastada pela decisão recorrida após a verificação de incongruências na apuração da matéria tributável. Restou, portanto, a primeira infração, relativa à diferença de estoques.

Esta infração foi apurada a partir de levantamento de estoques realizado pela Autoridade Fiscal com base no art. 286 do RIR/99:

### **Levantamento Quantitativo por Espécie**

Art. 286. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie de quantidade de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41).

§ 1º Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do Livro de Inventário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 1º).

§ 2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidade de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 2º).

§ 3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 3º).

Para tanto, a Autoridade Fiscal baseou-se nas informações disponibilizadas pela própria Contribuinte, de acordo com o disposto no Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 23 de outubro de 2001. Fundamental para o levantamento a ser realizado a correta apuração dos estoques iniciais de mercadorias, ponto de partida para se chegar aos estoques finais em cada período de apuração que devem ser comparados com os montantes escriturados. Desta comparação surgiram as diferenças objeto de lançamento, caracterizadas como omissão de receitas em cada um dos períodos analisados.

Ao receber a impugnação, a Autoridade Julgadora de primeira instância determinou a baixa do processo em diligência para que a Fiscalização se manifestasse a respeito da alegação de que os saldos iniciais do estoque, considerados no lançamento, estariam equivocados. Foram duas diligências até que a Autoridade Fiscal conseguisse, finalmente, reconhecer o seu erro quando da apuração do estoque inicial do período de apuração relativo ao primeiro trimestre de 2011. Em síntese, tal erro originou-se da falta de cômputo dos valores relativos a diversas filiais da Recorrente.

Para que se tenha uma exata noção dos erros cometidos, as planilhas elaboradas pela Fiscalização, relativas ao levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria

(1º trimestre) encontram-se às e-fls. 7.277/7.561 (planilha original, utilizada quando do lançamento) e e-fls. 13.675/13.889 (planilha apresentada após a segunda diligência).

A decisão recorrida sintetizou as diferenças encontradas no demonstrativo que reproduzo novamente abaixo:

		Estoque Final			Estoque Final
c/ tribut reflexa	fl. 7485	13.274.710,70	Planilha Retif	fl. 13832	20.468.761,52
s/ trib reflexa	fl. 7444	6.867.974,55	Planilha Retif	fl. 13889	9.794.079,06
	TOTAL	20.142.685,25		TOTAL	30.262.840,58

Assim, diante deste novo resultado, um acréscimo de mais de R\$10 milhões na base de cálculo somente no 1º trimestre, a Autoridade Julgadora decidiu por manter o lançamento conforme fora realizado originalmente pelo fato de que houve, de fato, um “benefício” por parte da Contribuinte, pois se alterados os valores conforme o apurado na diligência, a exigência seria muito superior aos valores exigidos inicialmente.

Ocorre que a Autoridade Julgadora não se apercebeu de outro erro grave cometido pela Fiscalização, desta feita na apuração dos estoques finais escriturados pela Recorrente. Pinçamos 3 exemplos, um deles apontado pela própria Recorrente, e outros dois escolhidos aleatoriamente, conforme abaixo:

### 1) Planilha de e-fls. 7.277/7.561- Autuação

PLANILHA DE CONTROLE DOCUMENTAL DE ESTOQUE - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE PRIMEIRO TRIMESTRE												
Código	Descrição	Estoque Inicial Escriturado	SAÍDAS		ENTRADAS		Devolução de Compras	Devolução de Vendas	Estoque Final Escriturado	Estoque Final Calculado	Preço Médio Unitário	Valor Apurado
			VENDAS		COMPRAS							
MERCADORIAS COM TRIBUTAÇÃO REFELEXA DE PIS E COFINS												
3	REFIL SANIT PAST PATO ADES.LAV C/3	82	1095		1440			230	427	197	4,89	963,33
1010	SABAO PEDRA MINUANO NEUTRO AMAR 5X:	80	1037		0			5	-957	962	4,39	4.223,18
100007	ALVEJ VANISH WHITE 450G	25	1103		540			8	-538	546	13,00	7.100,29

### 2) Planilha de e-fls. 13.675/13.889 - Diligência

PLANILHA DE CONTROLE DOCUMENTAL DE ESTOQUE - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE PRIMEIRO TRIMESTRE												
Código	Descrição	Estoque Inicial Escriturado	SAÍDAS		ENTRADAS		Devolução de Compras	Devolução de Vendas	Estoque Final Escriturado	Estoque Final Calculado	Preço Médio Unitário	Valor Apurado
			VENDAS		COMPRAS							
MERCADORIAS COM TRIBUTAÇÃO REFELEXA DE PIS E COFINS												
3	REFIL SANIT PAST PATO ADES.LAV C/3	679	1095		1440			230	1024	794	4,89	3.882,66
1010	SABAO PEDRA MINUANO NEUTRO AMAR 5X200G	1240	1037		0			5	203	198	4,39	869,22
100007	ALVEJ VANISH WHITE 450G	782	1103		540			8	219	211	13,00	2.743,88

Os itens acima escolhidos revelam que os estoques iniciais foram alterados após a diligência, mantendo-se inalterados os valores relativos às entradas, saídas e estoque final

escriturado. O valor apurado, em Reais, relativamente à omissão levantada na primeira planilha alcançou a cifra de R\$12.296,80. Já na segunda planilha, a omissão apurada importou em R\$7.495,76.

Ocorre que os estoques finais escriturados também estão errados. Se analisarmos a planilha de e-fls. 1.839/3.150 (Planilha Estoque Trimestral – 1º trimestre de 2011) e pinçarmos os mesmos produtos em todas as suas filiais obteremos os seguintes resultados:

Estabelecimento	Código	Quantidade	Código	Quantidade	Código	Quantidade
1	3	89	1010	0	100007	9
2	3	605	1010	3	100007	0
3	3	10	1010	26	100007	7
4	3	3	1010	11	100007	16
5	3	13	1010	84	100007	39
6	3	20	1010	13	100007	21
7	3	25	1010	0	100007	76
8	3	0	1010	1	100007	0
9	3	42	1010	2	100007	2
10	3	5	1010	14	100007	5
11	3	230	1010	1	100007	0
12	3	0	1010	5	100007	8
15	3	0	1010	0	100007	0
		<b>1042</b>		<b>160</b>		<b>183</b>

Omissões apuradas com a retificação dos estoques finais escriturados:

Código	Estoque final escriturado	Estoque final calculado	Valor	Omissão Apurada
3	1042	1024	4,89	88,02
1010	160	203	4,39	188,77
100007	183	219	13,00	468,00
				<b>744,79</b>

Ora, o resultado apurado ao se retificar o estoque final escriturado muda radicalmente o cálculo da omissão levantada pela Fiscalização. Desta feita, considerando apenas esses 3 produtos, a omissão apurada importou em R\$744,79 diante dos R\$7.495,76 apurados na diligência e mais ainda em relação à apuração inicial realizada pela Fiscalização, de R\$12.296,80, e que foi mantida pela decisão recorrida.

As planilhas acima demonstram a total inépcia da base de cálculo apurada pela Fiscalização e confirmam as alegações da Recorrente de que o lançamento deva ser anulado por vício material.

O art. 142 do CTN estabelece regras gerais em relação aos elementos que devem necessariamente estar presentes no instrumento que venha a constituir o crédito tributário, na hipótese do lançamento de ofício:

"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."

Assim, o auto de infração estará irremediavelmente viciado quando verificada a ausência ou a carência de quaisquer dos elementos elencados pelo art. 142 do CTN, considerados essenciais à constituição do crédito tributário e ao regular desenvolvimento processual da exigência.

Além do CTN, também o Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), através do seu art. 10, elenca alguns requisitos ao auto de infração, mesclando critérios materiais a critérios formais do lançamento:

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

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."

Por último, o art. 59 dispõe sobre as hipóteses de nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal:

"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."

Assim, a análise a respeito de eventual nulidade do auto de infração (v. e-fls. 44/45) passa pela adequação dos dispositivos acima elencados ao seu conteúdo.

No caso concreto creio que estamos diante de verdadeiro vício material, diante dos inúmeros erros cometidos pela Autoridade Fiscal, mesmo após ter tido a oportunidade de sanear o lançamento quando da baixa do processo, por duas oportunidades, em diligência determinada pela Autoridade Julgadora *a quo*.

Os vícios constatados no proceder da Autoridade Fiscal dizem respeito, s.m.j., aos próprios elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável e ao cálculo do montante do tributo devido, atingindo a própria essência da relação jurídico-tributária em apreço, elementos estes fundamentais, intrínsecos do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir

a existência da obrigação tributária em concreto, que antecedem e são preparatórios à formalização do crédito tributário, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da ciência ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Ora, o auto de infração fundamentou a exigência nas diferenças de estoques apuradas segundo informações prestadas pela própria Recorrente (apresentadas conforme ADE COFIS nº 15/2001) e confrontadas com aquelas que haviam sido declaradas na respectiva DIPJ. No caso, para a correta determinação da matéria tributável, o Auto de Infração deveria ter sido minucioso e preciso ao apontar a origem da falta supostamente cometida, no caso, as diferenças no levantamento de estoques a indicarem omissão de receitas da atividade. As falhas apontadas, primeiramente pela DRJ e agora por este Conselheiro atingem a essência e o conteúdo da relação jurídico-tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc. CTN, art. 142).

Assim, voto por anular o lançamento relativo à diferença de estoques por vício material do mesmo.

Por todo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício.

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Augusto de Souza Gonçalves**