



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.002109/2010-90
ACÓRDÃO	1202-002.387 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FULLER COSMETICS - VENDA DIRETA DE COSMETICOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

AUDITORIA DE ESTOQUES. LEVANTAMENTO FÍSICO QUANTITATIVO.

Constatadas diferenças a maior ou a menor no estoque de mercadorias em relação ao estoque inventariado, aplica-se a presunção legal de que a pessoa jurídica, deva ter comprado ou vendido mercadorias sem a correspondente contabilização, respectivamente, afigurando-se correta a imputação fiscal de omissão de receitas, que no presente caso não foi infirmada por prova cabal produzida em sentido contrário.

AUDITORIA DE ESTOQUES. EQUÍVOCOS NAS APURAÇÕES

Apontados e comprovados equívocos nas apurações fiscais, devem ser realizados os ajustes pertinentes nas bases de cálculo tributadas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de decadência e dar provimento parcial ao recurso para excluir da base tributável o valor de R\$ 47.10 referente ao produto “colcha casal c/ babado”.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo (substituto[a] integral), Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração lavrados para constituição de crédito tributário de IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e Cofins), e CSLL apurados pelo Lucro Real Anual, diante da presunção de omissão de receitas em razão de diferenças identificadas no estoque da Recorrente, com imposição de multa de ofício e consectários legais.

O relatório do acórdão recorrido descreve bem a acusação fiscal e as razões de defesa apresentadas em sede de impugnação.

"(...)

5 - DESCRIÇÃO DOS FATOS

No exercício das funções de AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL, em cumprimento ao MPF nº. 0819000-2009-04.083-7, junto à empresa em epígrafe, constatamos a ocorrência de omissão de receita na auditoria de estoque realizada nos anos-calendário de 2005 e 2006, exercícios de 2006 e 2007, conforme relatado abaixo.

I — OMISSÃO DE RECEITA — AUDITORIA DE ESTOQUE.

A- DOS FATOS.

1 — Inicialmente devemos informar que a fiscalizada apresentou a DIPJ relativa aos Exercícios de 2007 e 2006, anos-calendários de 2006 e 2005 respectivamente, apurando o lucro Real Anual (ano-calendário 2006) e Trimestral (ano-calendário 2005), cujas declarações receberam os números ND 0900486 (AC 2006) e 0886074 (AC 2005).

2 — O procedimento fiscal teve inicio em 06/08/2009, quando o contribuinte foi intimado a apresentar, para os anos-calendário 2005 e 2006, os livros Diário e Razão, os Livros Registro de Entradas e de Saídas de Mercadorias, Livro de Apuração do ICMS, Livro Registro de Inventário de Mercadorias, LALUR, Registro de Ocorrências, Contrato Social e suas alterações, além de livros auxiliares da escrituração.

(...)

4 — No que se refere à entrega dos arquivos magnéticos, cabe salientar que houve uma primeira entrega, cuja análise resultou na lavratura do Termo de Verificação nº 01 e respectivo auto de infração, formador do Processo 19515.000187/2010-50 e Termo de Reintimação para entrega dos arquivos magnético contábeis e fiscais, segundo a IN 86/01 e Ato Declaratório COFIS nº 15/01, ambos lavrados em 05/02/2010.

A fiscalizada, em atendimento à Re-Intimação, realizou três entregas, em 08/03, 17/05 e 10/06/2010, todas acompanhadas dos relatórios de acompanhamento e DUMPS dos primeiros registros, que fazem parte do ANEXO I ao Processo Administrativo Fiscal. Para efeito de auditoria do estoque, é de se esclarecer que os arquivos entregues a posterior pela fiscalizada anulam as informações dos seus correspondentes recepcionados anteriormente.

No ANEXO II ao Processo Administrativo Fiscal encontram-se as mídias • magnéticas correspondentes.

5 - Intimamos a fiscalizada a informar qual o método utilizado para a avaliação de seus estoques no período examinado. Em resposta datada de 07/06/2010, a empresa comunicou que utilizou o método do PEPS (o primeiro a entrar é o primeiro a sair).

6 - Com todas as informações disponíveis, iniciamos a auditoria de estoques, por levantamento quantitativo por espécie de mercadorias comercializadas.

Foram gerados os seguintes arquivos em extensão pdf.

a) Movimentação de Entrada e de Saída: o arquivo denominado "itemnfmovest" registra, como o nome indica, a movimentação de cada produto dentro do período de apuração, trimestral para o ano-calendário de 2005 (01/01/2005 a 31/03, 01/04 a 30/06, 01/07 a 30/09 e 01/10 a 31/12/2005 - 1º, 2º, 3º e 4º trimestre) e anual para o de 2006 (01/01/2006 a 31/12/2006);

b) Inventário: o arquivo denominado "inventario" registra as informações • constantes dos Livros Registros de Inventário de Mercadorias, para cada período inicial e final de apuração do Imposto: 31/12/2004, 31/03, 30/06, 30/09 e 31/12/2005, e 31/12/2006.

Para o ano-calendário de 2005 a fiscalizada possuía apenas o CNPJ 0001-01 na comercialização e produção, para o ano-calendário de 2006 houve dois CNPJ, o primeiro com movimentação até maio e o segundo, 0002-92, de março a dezembro, sendo que, conforme informado pela fiscalizada, houve a transferência de todo o estoque, no final de março, de um estabelecimento para outro.

c) Apuração do Preço Médio de Venda: arquivo que denominamos de "precomed", que indica o prep médio de venda de cada mercadoria. O valor unitário de venda foi apurado pela média dos valores encontrados nos itens de notas fiscais de venda no período.

Os arquivos descritos, devido a grande quantidade de informações, encontram-se em mídia magnética "CD", devidamente identificado, com cópia entregue neste ato ao representante/preposto da fiscalizada.

7 — APURAÇÃO DE DIVERGÊNCIA ENTRE DOCUMENTO E MOVIMENTO DE ESTOQUE :

Conforme metodologia prevista na legislação¹ para apuração de omissão de receita através de levantamento quantitativo por espécie, constatamos que houve divergência entre os valores registrados no Livro Registro de Inventário de Mercadorias e a movimentação do estoque de mercadorias.

Importante ressaltar que a fiscalizada é registrada como empresa comercial e não industrial CNAE — fiscal 46.46-0/01. No caso de empresa industrial os insumos são solicitados ao almoxarifado através de requisições, estes sim são documentos internos, que servem para movimentar o estoque para produtos em elaboração ou acabados. As saídas dos materiais requisitados para utilização na produção são registradas a crédito de materiais direitos e a débito de produção em elaboração .

A conta de produtos acabados recebe a seu débito o valor de custo dos produtos acabados no período (custo da produção acabada).

À medida que estes produtos forem sendo vendidos, a conta será creditada pelo valor de custos a eles referentes. Seu saldo, ao final do período, corresponderá aos produtos acabados que não foram vendidos e constituirá o estoque inicial do período seguinte.

No caso de empresa comercial as saídas do almoxarifado tem que estar embasadas em nota fiscal e nunca em documento interno produzido pela empresa, pois sua destinação é qualquer outra diferente de produção.

Em derivação, elaboramos os mapas demonstrativos das diferenças do estoque apurado — "Apuração da Omissão", por item de mercadoria, e a constante nos livros de inventários representados pelo arquivo 4.5.2 — Registro de Inventário.

A omissão de receita foi avaliada em obediência ao artigo 41 da Lei 9.430/96.

A fiscalização apurou as diferenças de estoques, por CNPJ², aplicando a fórmula $\sum (EI + QE) - \sum (QV + EF)$ ³, conforme demonstrado abaixo:

DEMONSTRATIVO DA OMISSÃO DE RECEITAS POR CNPJ - AC 2005				
CNPJ	1º TRIM	2º TRIM	3º TRIM	4º TRIM
03.594.144/0001-01	2.462.706,21	1.501.579,99	1.086.216,84	1.817.184,59
TOTAL	2.462.706,21	1.501.579,99	1.086.216,84	1.817.184,59

DEMONSTRATIVO DA OMISSÃO DE RECEITAS POR CNPJ - AC 2006	
CNPJ	01/01/2006 A 31/12/2006
03.594.144/0001-01	2.702.182,26
03.594.144/0002-92	5.753.824,11
TOTAL	8.456.006,37

. (...)

B — DO DIREITO.

O artigo 41 da Lei 9.430/96 estabelece que a omissão de receita poderá ser • determinada a partir de levantamento por espécie de quantidade de matérias-primas, produtos intermediários para as empresas industriais e pelas mercadorias adquiridas para revenda nas empresas comerciais. Vejamos o que dispõe a norma legal:

(...)É importante ressaltar que na auditoria de estoques a diferença nas quantidade leva a presunção, conforme o caso, de omissão de registro de compras ou de vendas, o que implica presunção de omissão de receita.

Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidade de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários e no caso de empresas comerciais as mercadorias adquiridas para revenda, pelos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento.

De todo o exposto estamos constituindo o crédito tributário do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em obediência ao artigo 41 da Lei 9.430/96 c/c com o artigo 957,1 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/96.

Face ao prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido serem superiores aos valores apurados, é entregue juntamente com o presente termo cópia do FAPLI — Formulário de Alteração do Prejuízo Fiscal — e FACS — Formulário de Alteração da Base Negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, devendo o contribuinte promover os ajustes necessários no LALUR.

C — DO ENQUADRAMENTO LEGAL.

Infringência aos seguintes artigos;

Art. 24 da Lei nº 9.249/95;

Art. 41 da Lei nº 9.430/96;

Arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 261, 274, 279, 286, 288, e 289, do RIR/99.

II- DO ENCERRAMENTO PARCIAL.

Fazem parte deste Termo os anexos intitulados "APURAÇÃO DE OMISSÃO", compreendendo os períodos de apuração trimestrais do ano-calendário de 2005 e anual de 2006, totalizando 249 folhas e a mídia magnética "CD" contendo os arquivos mencionados no item 1.6.

(...)" II)

DA IMPUGNAÇÃO

A ciência dos lançamentos de ofício foi efetuada em 21/07/2010 (fl. 107), sendo que em 20/08/2010 foi apresentada impugnação pela contribuinte, representada por advogados, fls. 392-411, contendo as seguintes alegações:

"(...)

5. Como resultado da omissão de receita, o AFRF apurou a necessidade do ajuste dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa acumulados da Impugnante, relativamente ao IRPJ e a CSLL. No que tange ao PIS e à Cofins, o i. Auditor calculou as quantias de R\$ 556.801,23 e R\$ 2.564.660,68, respectivamente, já considerados os juros e multa.

6. Ocorre que, a despeito das acusações fiscais, o Auto de Infração não merece subsistir pelas razões a seguir expostas.

III — PRELIMINARMENTE: DA DECADÊNCIA DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS RELATIVOS AO 1º SEMESTRE DE 2005

7. Conforme se verifica pela mera leitura do Auto de Infração, parte dos débitos exigidos refere-se a fatos geradores ocorridos no primeiro semestre do ano-calendário de 2005, ou seja, no período compreendido entre os meses de janeiro a junho, razão pela qual o Auto de Infração, cuja ciência foi dada à Impugnante em 22.07.2010, encontra-se, manifestamente, fulminado pela decadência.

8. Da análise do Auto de Infração, fica claro que do período de janeiro a junho de 2005 até a data da lavratura da autuação, 22.07.2010, o lapso temporal é superior a cinco anos.

(...)

10. E nem se alegue a aplicação, ao caso, do art. 173, I, do CTN.

11. Isso porque é o regime jurídico do tributo que determina a aplicação do §4º do art. 150 ou do inciso I do art. 173, ambos do CTN: se a legislação impõe ao sujeito passivo o dever de efetuar o seu pagamento, sem prévia intervenção da autoridade administrativa, o termo inicial para contagem do prazo decadencial é a data do próprio fato gerador (no caso presente, o dia de cada pagamento efetuado); se, ao revés, tratar-se de tributo em que o lançamento precede o pagamento (caso do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, por exemplo), o termo inicial coincide com o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

(...)15. Portanto, no caso em tela, considerando que a Impugnante foi cientificada do lançamento, em 22.07.2010, o período entre os meses janeiro e junho de 2005 foi alcançado pela decadência.

(...)IV — DA IMPOSSIBILIDADE DE AUTUAÇÃO PELA PRESUNÇÃO— OMISSÃO DE COMPRA E NÃO DE RECEITA 16. Do que se depreende dos fatos acima narrados, o AFRF fez um levantamento de estoque, constatando a existência de divergência entre os valores registrados no Livro Registro de Inventário de Mercadorias e a movimentação do estoque de mercadorias, a caracterizar, segundo suas conclusões, omissão de receita.

17. A omissão de receita decorreria do resultado positivo da seguinte fórmula:

$E(EI + QE) - E(QV + EF)$, ou seja, da diferença entre a soma do "estoque inicial - EI" com a "quantidade de entradas - QE" e a da "quantidade de vendas - QV" e "estoque final - EF". O resultado positivo multiplicado pelo prep médio de cada mercadoria calculado para o período corresponderia, portanto, ao valor da receita omitida.

18. Para melhor visualizar a fórmula aplicada, eis um exemplo hipotético com números, demonstrando duas situações distintas:

Exemplo 1 Estoque inicial = 10 Quantidade de entradas = 5 Quantidade de vendas = 7 Estoque Final = 8 $(10 + 5) - (7 + 8) = 0$ Exemplo 2 Estoque inicial = 20 Quantidade de entradas = 15 Quantidade de vendas = 7 Estoque Final = 8 $(20 + 15) - (7 + 8) = 20$ 19. No primeiro exemplo não se verifica a existência de qualquer irregularidade, dada a neutralidade da operação. Em contrapartida, no segundo exemplo, apura-se a existência de um saldo positivo, caracterizando saídas não contabilizadas. As saídas não contabilizadas multiplicadas pelo prep médio das mercadorias no período averiguado corresponderiam à omissão de receita. Nesse caso, se o prep. médio da mercadoria avaliada fosse de R\$1,00, poder-se-ia se falar, então, em omissão receitas no valor de R\$20,00.

20. No caso da Impugnante, o i. AFRF enxergou situação idêntica à do "Exemplo 2", quantificando "omissão de receita" no montante de R\$6.867.687,63 para o ano-calendário de 2005, e de R\$8.456.006,37 para o ano-calendário de 2006.

21. Não obstante, analisando os arquivos gerados em extensão pdf peia fiscalização, verifica-se, em boa parte, a ocorrência de situação distinta da apresentada acima. Do que se depreende da movimentação de entrada e saída em confronto com o inventário da Impugnante, parte da diferença apurada corresponde a um saldo negativo e não positivo, afastando-se, portanto, a presunção de omissão de receita de venda.

(...)22. Nessa hipótese, ou seja, no caso da Impugnante, apurou-se em alguns períodos a existência de saldo negativo, o qual poderia traduzir uma eventual omissão de registro de compras (não de receita), eis que a soma das vendas e do estoque final supera a das entradas e do estoque inicial. É o que se extrai do arquivo pdf denominado "omissciocompravenda", cujas últimas folhas de cada período seguem anexas (doc. 3).

23. A "omissão de compra", contudo, ainda que eventualmente apurada, não se confunde com omissão de receita, eis que a tributação incide sobre a renda e não sobre pagamentos realizados. Poder-se-ia dizer, é certo, que a ocorrência da omissão de compra faria presumir uma omissão de receita. Essa simples presunção, contudo, seria insuficiente, por si mesma, para lastrear a lavratura de um auto de infração, como já decidiu o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

27. Em suma: se, por um lado, uma "omissão de compra" pode corresponder a um indício de omissão de receita de períodos anteriores, não deve ser ela utilizada

como único fundamento para a lavratura de um auto de infração. Não deve a fiscalização se contentar com um mero indicio de infração à legislação tributária quando tem à sua disposição um amplo arsenal de poderes para efetivamente comprová-la. No caso em tela, por exemplo, cumpriria à fiscalização intimar a Impugnante a comprovar a origem dos recursos destinados à compra das entradas não registradas ao invés de, simplesmente, lavrar o Auto de Infração, mesmo porque, como é por demais sabido, as diferenças averiguadas em levantamento de estoque podem decorrer de inúmeros motivos.

28. Cabe ainda dizer que, se a omissão de compra verificada nos períodos autuados pressupõe a omissão de receita — esta sim tributada pelo IRPJ e contribuições — em períodos antecedentes, mister reconhecer, no caso, a ocorrência da decadência, visto que estaríamos tratando de períodos relativos ao ano de 2004 e anteriores, ao passo que a lavratura do Auto de Infração ocorreu em 21.07.2010.

29. Portanto, sob todos os aspectos se verifica a impossibilidade da tributação de presunção de omissão de renda com base na demonstração de omissão de compras, pelas razões acima expostas.

V — DA INEXISTÊNCIA DE LUCRO NÃO TRIBUTADO NO PERÍODO AUTUADO

30. Ainda que não se reconheça a impossibilidade de tributar a mera presunção de omissão de receita, o que se admite apenas para fins de argumentação, a Impugnante irá demonstrar a inexistência do fato impositivo tributário decorrente da demonstração de omissão de compra.

31. Com efeito, supondo-se que houve a omissão de compra, haver-se-ia de considerar, também, o custo não escriturado, correspondente ao valor das compras efetuadas e omitidas, o qual seria deduzido do lucro real. Evidentemente, as compras realizadas pela Impugnante correspondem a um custo, o qual, se omitido, não foi contabilizado para efeitos de apuração do lucro real, que servirá de base de cálculo para as decisões.

32. Em outras palavras, o custo inerente às compras que deixaram de ser contabilizadas certamente teria impacto negativo no lucro real da Impugnante, diminuindo ou até anulando a incidência do IRPJ e da CSLL.

33. E impossível delimitar a base de cálculo do Imposto de Renda através da soma das compras não escrituradas!

34. Não é por outro motivo, aliás, que diversas decisões nesse sentido já foram proferidas pelo Conselho de Contribuintes, conforme se verifica:

(...)35. Portanto, é inequívoco que o AFRF não pode tomar a suposta omissão de compra como base para apuração dos tributos devidos em virtude da ocorrência de omissão de receita.

VI— DOS EQUÍVOCOS NA APURAÇÃO DO ESTOQUE INICIAL - REFLEXO NO SALDO FINAL TRIBUTADO - 36. Conforme já mencionado, o AFRF realizou análise de

estoque constatando a existência de divergência entre os valores registrados no Livro Registro de Inventário de Mercadorias e o saldo de mercadorias, que resultaria em omissão de receita.

37. Ocorre que, verificando os documentos em extensão pdf gerados na fiscalização, a Impugnante se deparou com uma série de equívocos que resultaram no aumento da suposta omissão verificada pelo Auditor Fiscal, conforme demonstrado a seguir.

38. Com efeito, do que se depreende da análise do arquivo gerado pela fiscalização denominado "Omissão (2)" relativo ao ano-calendário de 2006, verifica-se que vários itens possuem o estoque inicial igual a 0 (zero). Ocorre que, em diversos casos, os mesmos itens possuem saldo positivo em estoque final referente ao último dia do ano-calendário de 2005.

39. A consequência desse equívoco é o aumento do valor indicado como omissão de receita pela fiscalização, que resultou na base de cálculo dos tributos cobrados no Auto de Infração.

40. A fim de demonstrar essa incorreção, a Impugnante junta A presente uma planilha de amostragem gerada internamente (doc. 4), indicando alguns erros iguais ao mencionado. Para visualizar com exatidão o equívoco incorrido pela fiscalização, a Impugnante irá demonstrar a situação da mercadoria identificada pelo número "14562", que consta na primeira linha da planilha.

41. Do que se extrai da página 6 do documento denominado "omissdocompravendatri4" (doc. 5), o item de nº. 14562 encerrou o ano de 2005 com um estoque final de 32 (trinta e duas) unidades. Não obstante, ao verificar o estoque inicial do mesmo produto, no ano de 2006, através do documento denominado "Omissão (2)" (doc. 6), verifica-se que foi indicado o saldo igual a 0 (zero).

42. Esse lapso (que não é único) resultou em aumento do valor cobrado da Impugnante, uma vez que, se ao estoque inicial do ano de 2006 fosse dado o saldo do estoque final de 2005, como deveria ter sido, o AFRF teria apurado uma diferença bem menor (10 ao invés de 22), o que reduziria o valor originalmente cobrado a título de "omissão de receita" a menos da sua metade. Frise-se que esse é apenas um exemplo dentre outros que foram apurados e demonstrados, por amostragem, na planilha anexa.

43. Não se trata, repita-se, de um caso isolado eis que a Impugnante demonstra na planilha, ainda que por amostragem, a existência de diversos equívocos iguais ao mencionado acima. A existência desses equívocos demonstra a fragilidade do método utilizado pelo AFRF, que resultou na lavratura de Auto de Infração com valores arbitrários e irreais, em absoluto descompasso com as condições da Impugnante nos períodos fiscalizados.

44. Dessa forma, é impossível se admitir uma cobrança vultosa como a do auto de Infração, que contém diversos equívocos demonstrados pela Impugnante.

Reitera-se: o método utilizado pelo i. AFRF é frágil e dá margem para inúmeros erros, como os que já foram apresentados ao longo da presente Impugnação, razão pela qual o Auto de Infração deve ser julgado insubsistente.

VII — NULIDADE DA COBRANÇA DO PIS E COFINS REGIME MONOFÁSICO — ALÍQUOTA ZERO 45. O Auto de Infração lavrado pelo i. AFRF constituiu créditos tributários do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, conforme já mencionado. Com relação ao IRPJ e CSLL, a Impugnante possui prejuízo fiscal e base de cálculo negativa acumulados, razão pela qual se determinou o ajuste dos valores apurados e o consequente desconto das quantias acumuladas. Todavia, no que diz respeito ao PIS e a Cofins, o i. AFRF aplicou as respectivas alíquotas de 1,65% e 3,6%. Eis os valores cobrados inerentes a esses tributos:

(...)46. Somando as duas quantias, tem-se a cobrança de R\$3.121.461,95, relativa, apenas, ao PIS e Cofins. Não obstante, o i. AFRF não se atentou a um "detalhe" de suma importância para o caso.

47. A Impugnante, cuja denominação é Fuller Cosmetics - Venda Direta de Cosméticos Ltda., comercializa majoritariamente cosméticos, como seu próprio nome já indica. Esse fato pode ser facilmente constatado, ainda, pelo seu código e descrição da atividade econômica principal, disposta no cartão de CNPJ, qual seja: 46.46-0-01 — comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria (doc. 7).

48. Por se tratar de uma distribuidora, ou comércio atacadista, a Impugnante compra as mercadorias das empresas que fabricam os produtos para depois revendê-las para outros comerciantes, geralmente de menor porte. Portanto, a Impugnante não exerce qualquer função de industrialização dos produtos, limitando-se apenas a sua compra e venda, ou, simplesmente, ao comércio.

49. Ocorre que, no caso do comércio de cosméticos e produtos de perfumaria, o PIS e a COFINS estão sujeitos a incidência pelo regime monofásico de tributação, segundo o qual há a concentração de única cobrança na ponta industrial, com uma alíquota superior a usual.

50. Com efeito, a Lei n.º. 10.147, de 21.12.2000 ("Lei n.º. 10.147/00") instituiu a tributação monofásica do PIS e da COFINS para os produtos da indústria farmacêutica e de cosméticos, concentrando a cobrança nas empresas que industrializam ou importam as referidas mercadorias. Eis o que dispõem os artigos 1º e 2º, da Lei n.º. 10.147/00, com alterações:

(...)51. Conforme se verifica, a tributação pelo PIS e COFINS dos produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal está sujeita as alíquotas de 2,2% e 10,3%, respectivamente, na ponta produtora das mercadorias. No caso da receita bruta decorrente da venda desses produtos pelas pessoas que não se enquadram na condição de industrial ou importador, como no caso da Impugnante, a alíquota é 0 (zero), não havendo nenhum montante a ser desembolsado para pagamento a esse título, conforme preceituado pelo art. 2º da Lei n.º. 10.147/00, acima.

52. A despeito disso, o i AFRF apurou o crédito tributário objeto do Auto de Infração como se as alíquotas do PIS e Cofins fossem de 1,65% e 3,6%, respectivamente, para as receitas brutas decorrentes da comercialização de todos os produtos, ao passo que grande parte das mercadorias comercializadas dizem respeito à incidência monofásica desses tributos.

53. Portanto, é evidente que a cobrança do PIS e da Cofins não merecem prosperar, visto que o Auditor Fiscal não atentou para o fato de a maioria das mercadorias dizerem respeito à tributação monofásica, não havendo qualquer montante a ser recolhido pela Impugnante.

54. Vê-se, destarte, mais um erro constante no Auto de Infração lavrado pelo i.

AFRF, o qual há de ser julgado improcedente pelos nobres Julgadores. Não há como subsistir uma cobrança eivada por diversos vícios, como os que foram demonstrados ao longo da Impugnação.

55. Além do método utilizado para se apurar a ocorrência da omissão de receita ser falho e conter diversos equívocos, o i. AFRF incorreu em outro lapso ao não levar em consideração os tipos de objetos que estavam sendo comercializados pela Impugnante, de forma que a exação não deve permanecer.

56. Dessa forma, manifesta a improcedência da exigência fiscal.

VIII — DO PEDIDO 7. Por todo o exposto, requer a Impugnante seja reconhecida a decadência parcial dos créditos tributários ou, em assim não se entendendo, seja o Auto de Infração julgado totalmente improcedente, cancelando-se a exigência fiscal e determinando-se o arquivamento do respectivo processo administrativo.

Ao analisar a impugnação apresentada pela ora Recorrente, a DRJ proferiu o acórdão nº 14-069.864, por meio do qual julgou a impugnação parcialmente procedente, afastando alguns dos alegados equívocos apontados pela Recorrente em sua impugnação.

Quanto às demais razões de defesa, a Turma Julgadora *a quo* entendeu por bem manter a autuação em todos os seus termos, tendo em vista que a Recorrente não produziu prova capaz de elidir a presunção legal de omissão de receita utilizada pela Autoridade Fiscal para fundamentar as autuações.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário repisando as mesmas razões já expostas em sede de impugnação, mais precisamente:

- (i) Decadência dos créditos tributários relativos ao 1º semestre de 2005;
- (ii) Impossibilidade de autuação por presunção – omissão de compra não de receita;
- (iii) Inexistência de lucro não tributado no período autuado;
- (iv) Equívocos na apuração do estoque inicial; e

- (v) Impossibilidade de cobrança de PIS e Cofins sobre cosméticos
É o relatório.

VOTO

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido. Passa-se a analisar as razões de defesa apresentadas pela Recorrente.

1 ARGUIÇÃO DE DECADÊNCIA

A Recorrente defende que os créditos tributários relativos ao 1º semestre de 2005 foram alcançados pela decadência.

Para melhor analisar a arguição de decadência, cabe observar que a Recorrente tomou ciência dos autos de infração em 21/07/2010, conforme demonstra a declaração de ciência constante dos autos de infração.

Ao analisar a alegação da Recorrente, a DRJ entendeu que a norma aplicável seria aquela prevista no art. 173, I do Código Tributário Nacional, diante da não ocorrência de pagamento antecipado.

Em seu recurso, a Recorrente argumenta que não efetuou pagamento antecipado de IRPJ e CSLL, por ter apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL nos anos-calendário de 2005 e 2006 e argumenta que para tributos sujeitos ao lançamento por homologação o prazo decadencial deve ser sempre contado na forma do art. 150, § 4º do CTN.

Nesse sentido, com exceção do argumento relacionado à apuração de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, a Recorrente em nada inova no seu recurso voluntário, deixando de apresentar argumentos ou documentos relacionados ao pagamento antecipado ou declaração de débitos das contribuições ao PIS e Cofins.

No que diz respeito ao argumento relacionado à apuração de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL no ano-calendário de 2005, é certo que se trata de tema muito controvertido no âmbito deste Conselho, comportando entendimentos divergentes, inclusive, no âmbito desta Turma Julgadora.

No entanto, a discussão se torna inócua a partir do momento em que se observa que no ano-calendário de 2005, a Recorrente optou pelo regime do Lucro Real Anual, o que significa que o fato jurídico tributário relativo àquele ano-calendário só se aperfeiçoou em 31/12/2005.

Dessa forma, ainda que se reconheça a aplicação da regra prevista no art. 150, § 4º do CTN, o termo final do prazo decadencial seria o dia 31/12/2010, de modo que não há que se falar em extinção do crédito tributário do IRPJ e CSLL pela decadência.

Por essas razões, a arguição de decadência deve ser rejeitada.

2 PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS

A Recorrente argumenta que a autuação não poderia se fundar em presunção de omissão de receitas, porque as diferenças constatadas no estoque não revelariam omissão de receitas, mas omissão de compras.

Nesse sentido, a Recorrente defende que a omissão de compras pode corresponder a um indício de omissão de receita de períodos anteriores, mas não deve ser utilizada como único fundamento para lavratura do auto de infração.

É verdade que no caso de alguns produtos, a Fiscalização apurou diferença negativa a partir da aplicação da fórmula $[(\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas}) - (\text{Saídas} + \text{Estoque Final})]$, no entanto, ao contrário do que alega a Recorrente, a diferença negativa apurada nos estoques justifica a aplicação da presunção legal de omissão de receitas, nos termos do art. 286 do RIR/99, que assim dispõe.

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).

A presunção legal prevista na norma transcrita acima está fundada na lógica segundo a qual as compras não registradas no estoque foram alienadas sem a correspondente emissão de documento fiscal. A Recorrente argumenta que as diferenças averiguadas em levantamento de estoque podem decorrer de inúmeros motivos, mas não os relaciona nem os evidencia no caso concreto.

É certo que a presunção legal aplicada pela Autoridade Fiscal não é relativa e, portanto, admite prova em contrário, mas salta aos olhos que a Recorrente não apresentou qualquer esclarecimento para justificar as diferenças apuradas pela Fiscalização.

Assim, tendo em vista a inversão do ônus da prova gerada pela presunção legal de omissão de receitas e tendo em vista que a Recorrente nem mesmo tentou justificar as diferenças apuradas pela Fiscalização, entendo que o recurso voluntário não merece provimento quanto a esse aspecto.

Ainda neste tópico da presunção legal de omissão de compras, a Recorrente argumenta que as compras omitidas teriam ocorrido em 2004 e que este período de apuração estaria alcançado pela decadência, ainda que se considere o prazo previsto no art. 173, I do CTN.

Entendo que melhor sorte não lhe assiste. As diferenças nos estoques foram apuradas nos ano-calendário de 2005 e 2006 a partir do exame do estoque inicial, entradas, saídas e estoque final em cada período de apuração. Dessa forma, é evidente que a infração que se imputa à Recorrente ocorreu nos anos-calendários de 2005 e 2006, não havendo que se falar em decadência, conforme já examinado linhas acima.

3 ALEGADA INEXISTÊNCIA DE LUCRO NÃO TRIBUTADO

A Recorrente argumenta que a Autoridade Fiscal deixou de observar os custos das compras tidas como omitidas para apuração do lucro real. A lógica defendida pela Recorrente é a de que se a empresa omitiu compras, teve uma redução de custos dos produtos vendidos.

Ao analisar as razões expostas em sede de impugnação, a DRJ assim se manifestou:

As alegações do contribuinte nessa parte também não prevalecem, haja vista que tal qual o custo das compras, também foram omitidos os recursos para pagamento dessas aquisições, que provavelmente seriam oriundo de receitas omitidas, haja vista a omissão do registro das operações, pelo que há neutralidade.

Outrossim, o lançamento está sendo realizado com base na presunção legal, ou seja, comporta prova em contrário. Nesse contexto, caso o contribuinte apresente prova das compras não contabilizadas, bem como aponte a origem não tributada dos recursos utilizados no pagamento, caberia a este julgador realizar os devidos ajustes.

Nos casos nos quais se constatou diferença negativa nos estoques da Recorrente, a omissão de receitas foi apurada a partir do preço médio de compra dos produtos.

Dessa forma, em uma primeira análise, parece fazer sentido a argumentação da Recorrente, porque, por mais que se presuma que os recursos para o pagamento dessas aquisições são oriundos de receitas omitidas, também é verdade que houve uma redução de

custos no mesmo valor tido como omitido, que – repita-se – foi apurado a partir da diferença negativa constatada nos estoques multiplicada pelo preço médio de compra dos produtos.

Assim, a neutralidade mencionada pela DRJ no acórdão recorrido fortaleceria a defesa da Recorrente, considerando que esta tem direito de deduzir da apuração do lucro real o custo das mercadorias revendidas.

Contudo, está claro que a autuação não recaiu sobre o valor omitido em possíveis vendas desamparadas de notas fiscais, mas na aquisição de mercadorias sem a devida comprovação dos pagamentos. Tanto é assim que o fator utilizado para o cálculo da omissão foi o preço médio de compra e não o preço médio de venda.

Nesse sentido, a omissão de compras se justificaria pela ausência de comprovação do pagamento para aquisição das compras tidas como omitidas e neste ponto é importante lembrar que a presunção de omissão de receitas implica na inversão do ônus da prova. Caberia à Recorrente ter comprovado o pagamento relativo às compras omitidas, mas não o fez e, por essa razão, as alegações trazidas em sede de recurso voluntário não merecem subsistir.

4 EQUÍVOCOS NA APURAÇÃO DO ESTOQUE INICIAL

A Recorrente instruiu a sua impugnação com documento no qual consolidou equívocos que entendeu terem sido cometidos pela Fiscalização na apuração das omissões que embasaram as autuações. A Recorrente requereu, ainda, a produção de prova pericial para que outros equívocos semelhantes àqueles apontados fossem identificados e sanados.

A DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação reconhecendo alguns dos equívocos apontados pela Recorrente e indeferiu a produção de prova pericial sob o fundamento de que caberia à Recorrente apontar os alegados equívocos no prazo da impugnação.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente argumenta que os equívocos por ela apontados teriam sido selecionados por amostragem e que o erro reconhecido pela DRJ teria se repetido na apuração da diferença em diversos outros casos.

Concordo com a DRJ ao afirmar que cabe à Recorrente a identificação dos vícios que maculariam o lançamento. A Recorrente teve a oportunidade de identificá-los em sede de impugnação e poderia tê-lo feito quando da interposição do recurso voluntário.

Ocorre que, mais uma vez, a Recorrente não identificou quais seriam esses equívocos, com exceção do item 96651 “Colcha Casal c/ babado (Ind 13 e 14)”.

Alega a Recorrente que:

61. Cumpre observar que, à fl. 268, com relação ao item 96651 (Colcha Casal c/ babado (Ind 13 e 14), no final de 2015, a Autoridade Fiscal apurou um estoque final de 122 peças:

SP SAO PAULO DRJ I Fl. 268

C.N.P.J.: 03.594.144/0001-01 Apuração de Omissão Emissão: 24/6/2010

FULLER COSMETICS - VENDA DIRETA DE COSMETICOS LTDA Período: 01/07/2005 à 31/12/2005

CódItem	Descrição	Quantidade				Preço Médio		Valor da Omissão		
		Estoque Inicial	Entradas	Saídas	Estoque Final	Compra	Venda	Compra	Venda	
096522	ELE ALIANÇA PRATA	57,000	0,000	2,000	16,000	39,000	0,86	0,03	0,00	1,17
096531	ELE ALIANÇA PRATA 23	114,000	0,000	5,000	26,000	83,000	0,86	0,03	0,00	2,49
096651	COLCHA CASAL C/BABADO (IND 13 E 14	46,000	0,000	291,000	122,000	-373,000	15,70		5.856,10	0,00
096718	096718	40,000	0,000	119,000	28,000	-107,000	20,09		2.149,63	0,00

62. Contudo, à fl. 358, a D. Autoridade apurou um estoque inicial de zero, desconsiderando o estoque final do ano de 2005. Sendo certo que tais valores deveriam coincidir:

SP SAO PAULO DRJ I Fl. 358

C.N.P.J.: 03.594.144/0002-92 Apuração de Omissão Emissão: 24/6/2010

FULLER COSMETICS - VENDA DIRETA DE COSMETICOS LTDA Período: 01/01/2006 à 31/12/2006

CódItem	Descrição	Quantidade				Preço Médio		Valor da Omissão		
		Estoque Inicial	Entradas	Saídas	Estoque Final	Diferença	Compra	Venda	Compra	Venda
096522	ELE ALIANÇA PRATA 21	0,000	0,000	0,000	16,000	-16,000	0,86		13,76	0,00
096531	ELE ALIANÇA PRATA 23	0,000	29,000	25,000	9,000	-5,000	0,86	1,99	4,30	0,00
096651	COLCHA CASAL C/BABADO (IND 13 E 14	0,000	50,000	19,000	34,000	-3,000	15,70		47,10	0,00
096727	APARELHO FONDUE 11 PCI(IND 11 E 12)	0,000	816,000	355,000	402,000	13,000	18,04	24,55	0,00	319,15

63. Repita-se, se ao estoque inicial do ano de 2006 fosse dado o saldo do estoque final de 2005, como deveria ter sido, o AFRF teria apurado uma diferença bem menor, o que reduziria o valor originalmente cobrado a título de "omissão de receita" a menos da sua metade. Frise-se que esse é apenas mais um exemplo dentre outros que, certamente constam da fiscalização.

Em síntese, a apuração da Fiscalização para o produto citado pela Recorrente no período de 2006 foi:

Estoque Inicial	Entradas	Saídas	Estoque final	Diferença
0	50	19	34	-3
50		53		

Por outro lado, a apuração defendida pela Recorrente, considerando o estoque final apurado em 2005 foi:

Estoque Inicial	Entradas	Saídas	Estoque final	Diferença
122	50	19	34	119
172		53		

Dessa forma, não haveria diferença negativa nos estoques. É certo que a diferença positiva também acarretaria a aplicação de presunção de omissão de receitas, mas por outro

critério jurídico, qual seja, a omissão de vendas, razão pela qual não seria possível a manutenção da autuação por outro critério, sob pena de ofensa ao art. 146 do Código Tributário Nacional.

Ademais disso, ainda que fosse superada a impossibilidade de inovação de critério jurídico, salta aos olhos que a Autoridade Fiscal não identificou o preço médio de venda deste produto, razão pela qual nem sequer seria possível apurar a omissão de receitas por esse novo critério.

Sendo assim, entendo que o recurso voluntário merece provimento quanto a esse ponto, para que se exclua da apuração de omissão de receitas o valor de R\$ 47,10 referente ao produto “Colcha Casal c/ babado (Ind 13 e 14)”.

5 INCIDÊNCIA MONOFÁSICA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS

A Recorrente alega a impossibilidade da cobrança de PIS e Cofins sobre cosméticos.

72. Conforme já explicitado, a Recorrente possui denominação “Fuller Cosmetics - Venda Direta de Cosméticos Ltda.” e comercializa majoritariamente cosméticos, como seu próprio nome já indica. Esse fato pode ser facilmente constatado, ainda, pelo seu código e descrição da atividade econômica principal, disposta no cartão de CNPJ, qual seja: 46.46-0-01 — comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria (doc. 7 da impugnação).

73. Desse modo, necessário se faz reiterar que a Recorrente é distribuidora, ou comércio atacadista que compra as mercadorias das empresas que fabricam os produtos para depois revendê-las para outros comerciantes, geralmente de menor porte. Portanto, a Recorrente não exerce qualquer função de industrialização dos produtos, limitando-se apenas a sua compra e venda, ou, simplesmente, ao comércio.

74. Ocorre que, no caso do comércio de cosméticos e produtos de perfumaria, o PIS e a COFINS estão sujeitos a incidência pelo regime monofásico de tributação, segundo o qual há a concentração de única cobrança na ponta industrial, com uma alíquota superior a usual.

75. Com efeito, a Lei n.º. 10.147, de 21.12.2000 (“Lei n.º. 10.147/00”) instituiu a tributação monofásica do PIS e da COFINS para os produtos da indústria farmacêutica e de cosméticos, concentrando a cobrança nas empresas que industrializam ou importam as referidas mercadorias. Eis o que dispõem os artigos 1º e 2º, da Lei n.º. 10.147/00, com redação à época dos fatos geradores e autuação:

“ Art. 1º. A contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04,

exceto no código 3004.90.46 e 3303.00 a 33.07, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 10.548, de 2002)I — incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento);

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)II – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

§ 1º Para os fins desta Lei, aplica-se o conceito de industrialização estabelecido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI.

§ 2º O Poder Executivo poderá, nas hipóteses e condições que estabelecer, excluir, da incidência de que trata o inciso 1, produtos indicados no caput, exceto os classificados na posição 3004.

§ 3º Na hipótese do § 2 2, aplica-se, em relação A receita bruta decorrente da venda dos produtos excluídos, as alíquotas estabelecidas no inciso II.

Art. 2º São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica. As pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte — Simples."

76. Conforme se verifica, a tributação pelo PIS e CONFIS dos produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal estava sujeita, à época dos fatos geradores e da autuação, às alíquotas de 2,2% e 10,3%, respectivamente, na ponta produtora das mercadorias. No caso da receita bruta decorrente da venda desses produtos pelas pessoas que não se enquadram na condição de industrial ou importador, como no caso da Recorrente, a alíquota é 0 (zero), não havendo

nenhum montante a ser desembolsado para pagamento a esse título, conforme preceituado pelo art. 2º da Lei nº. 10.147/00, acima.

De início, deve-se dizer que, em que pese o fato de que constar no Termo Fiscal de fls. 96 a referência ao recebimento de notas fiscais, isso, por si só, não comprova a origem ou a classificação dos produtos para fins de reconhecimento do direito invocado pela Recorrente.

Por outro lado, a sua argumentação é razoável, no entanto, é demasiadamente genérica.

Caberia à Recorrente comprovar quais saídas seriam referentes a produtos isentos, sujeitos à alíquota zero e à incidência monofásica na tributação reflexa, mediante apresentação das notas de entrada. Assim, diante falta de evidenciação de quais produtos estariam sujeitos à incidência monofásica, não há como dar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

6 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a arguição de decadência e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para determinar a exclusão, na apuração de omissão de receitas, do valor de R\$ 47,10 referente ao produto “Colcha Casal c/ babado (Ind 13 e 14)”.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto