



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.720932/2020-59
ACÓRDÃO	1402-007.112 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	TRANSIRE FABRICAÇÃO DE COMPONENTES ELETRÔNICOS LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

OMISSÃO DE RECEITAS POR DIVERGÊNCIA DE ESTOQUE. INOCORRÊNCIA.

A omissão negativa de estoque decorre da constatação de que valores escriturados como estoque final são superiores ao apurado no levantamento fiscal, o que indica entradas de produtos não registrados. Tal posicionamento está em consonância com o art. 41 da Lei nº 9.430, de 1996, que caracteriza omissão de receita a apuração de diferença positiva ou negativa em inventário final. No presente caso, a Fiscalização não obteve êxito em demonstrar a divergência na apuração do estoque.

ADIANTAMENTO DE CLIENTES. OMISSÃO DE RECEITAS. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Restou demonstrado que apesar da imprecisão técnica do registro contábil dos valores adiantados dos clientes sobre vendas futuras, a totalidade da receita auferida pela empresa no trimestre foi tributada nos termos da legislação, o que impede a configuração de omissão de receita.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 11 de setembro de 2024.

(documento assinado digitalmente)
Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

(documento assinado digitalmente)
Rafael Zedral- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alessandro Bruno Macedo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de analisar Recurso Voluntário e Recurso de ofício contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento do recurso administrativo na primeira instância administrativa, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ:

Contra a empresa acima qualificada foram lavrados os autos de infração listados no Termo de Encerramento de Fiscalização às fls.1.912/1.913, nos termos a seguir reproduzidos:

Processo	Documento de Lançamento	Valor (R\$)
10283.720930/2020-60	IPI	48.432.790,28
10283.720932/2020-59	IRPJ	59.035.724,74
	CSLL	21.258.952,97
	Contribuição PIS/PASEP	922.297,79
	COFINS	4.248.159,58
Subtotal	(IRPJ, Csl, Pis, COFINS)	85.465.135,08
10283.720931/2020-12	IRPJ Retido na FONTE	15.147.873,84

Como se vê no quadro acima, para esta turma se apresenta o processo nº 10283.720932/2020-59, cujo objeto é o lançamento do IRPJ e seus reflexos, no AC 2015, onde foram apuradas as omissões de receitas descritas no AI/IRPJ, que levaram à lavratura dos AI-reflexos de CSLL, COFINS e PIS/PASEP, conforme descrito nos respectivos lançamentos compõem este processo.

Em 05 de junho de 2017, a Receita Federal do Brasil recebeu denúncia elaborada pela Associação Brasileira da Indústria Elétrica e Eletrônica - ABINEE – contra a empresa Transire Fabricação de Componentes Eletrônicos LTDA, CNPJ 21.785.364/0001-02.

Em 08 de agosto de 2018 a Receita Federal foi oficiada pela SUFRAMA, Ofício nº 4258/2018/SUFRAMA, sobre o descumprimento de Processo Produtivo Básico - PPB, conjunto de

operações mínimas para que um produto seja considerado industrializado na ZFM e condição para fruição dos benefícios fiscais da região.

A fiscalização informa que o procedimento fiscal teve início com a averiguação do cumprimento do Processo Produtivo Básico – PPB, do que resultou no lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. A ação fiscal culminou também com os lançamentos de IRPJ (e seus reflexos), e IRRF.

Relata a fiscalização essencialmente acerca dos lançamentos de IRPJ/CSLL:

Das divergências de estoque. No curso da investigação, solicitou informações acerca do estoque de insumos. Com as informações apresentadas, verificou que havia diferença de estoque para alguns insumos, As diferenças às vezes são para mais , outras vezes para menos, conforme se demonstra nas planilhas fiscais “Apuração de Estoque 1” e “Apuração de Estoque 2”, anexas ao auto de infração; nessa apuração, foram consolidadas as informações da estrutura do produto, com as de quantidade de produtos fabricados, bem como com o inventário e compras de insumos informadas pelo próprio contribuinte e, a partir dessas informações, chegou-se às referidas divergências de estoque. As faltas ou excessos de estoque redundam em omissão de receitas por presunção legal, cujo enquadramento legal está descrito no auto de infração respectivo.

Do suposto adiantamento de clientes

Com base na ECD transmitida pela interessada para o repositório SPED, foi identificado o aporte de R\$ 26.121.237,80, a débito na conta do Ativo, 1.01.01.02.01 – Caixa Econômica Federal – 4713/003/182-3, e a crédito na conta do Passivo, 2.01.05.01.01 – Adiantamento de Clientes. Foi, então, intimada a (empresa) contribuinte a apresentar os Contratos de Adiantamento realizados, bem como a comprovação por meio de documentos de valor fiscal (extratos bancários);

Em resposta, foram apresentados extratos bancários, porém a interessada alegou que não havia contratos firmados com essa finalidade, de adiantamentos.

Ocorre que houve de fato ingresso dos recursos, que foram contabilizados, mas não houve a comprovação desses aportes ingressados via CEF, e escriturados se referissem de fato a adiantamentos. Destarte, diante da falta de comprovação de sua natureza, a fiscalização os considerou presumidamente como sendo na sua totalidade omissão de receitas. A base de cálculo para esse lançamento encora-se destacado na planilha “Lançamento a débito em bancos”.

Cientificada dos lançamentos, a contribuinte TRANSIRE FABRICAÇÃO DE COMPONENTES apresentou em 13/04/2020 sua Impugnação, cujo teor integral está às fls.1.924/1.971, e ora se considera como se estivesse aqui transcrita. A seguir, põem-se em tópicos apenas a essência dos argumentos apresentados:

Preliminar de nulidade do lançamento do IRPJ/CSLL e dos reflexos relativos ao PIS e à COFINS

Inicialmente, conforme brevemente registrado em linhas introdutórias, por meio do Termo de Constatação, Intimação e Esclarecimentos nº. 03, datado de 09 de novembro de 2019, a Impugnante foi intimada a esclarecer os lançamentos efetuados na conta contábil 2.01.05.01.01, onde registrou o ingresso de receitas decorrentes de adiantamentos de clientes, bem como apresentar os documentos que comprovassem tais operações, tais como, contratos de adiantamento e extratos bancários da entrega dos recursos à empresa.

[...]

Desta forma, apesar de naquela oportunidade não ter sido indicado o contrato formal nos termos desejados pelo auditor, é possível verificar, de forma inarredável, que o adiantamento dos pagamentos em pauta decorre das vendas dos produtos TERMINAL DE CAPTURA DE DADOS (TRANSAÇÕES COMERCIAIS), efetuadas pela Impugnante aos seus clientes, conforme notas fiscais acostadas ao auto de infração.

[...]

Por tais razões, resta indubitável que os negócios jurídicos estabelecidos por meios eletrônicos possuem a mesma validade jurídica das manifestações de vontade exteriorizadas formalmente, razão pela qual as notas fiscais apresentadas à fiscalização, cujas cópias seguem anexas (doc. 07), são documentos aptos a comprovar a natureza, origem e validade dos negócios jurídicos ajustados com os clientes da Impugnante.

Não fossem bastantes os esclarecimentos até então consignados, é de rigor recordar-se que, no âmbito do processo administrativo, **imperava o princípio da verdade material**, cujo teor **preceitua que o lançamento fiscal e sua revisão devem ser realizados com base nos fatos tais como se apresentam na realidade**, estando carreados àquele processo todos os dados, informações e documentos a respeito das retenções realizadas, **de sorte que as notas fiscais, acima elencadas, devem ser admitidas como prova apta a comprovar as operações autuadas pela fiscalização.**

[Em suma, às fls.1.932/1.938, a impugnante trouxe aos autos doutrina e jurisprudência em suporte à sua tese acerca da importância da busca da verdade material no PAF Federal e, especialmente, da validade dos contratos de compra e venda consensuais].

Da insubsistência dos lançamentos

Nada obstante, para que não parem dúvidas quanto à origem e validade das operações, a Impugnante ora apresenta, oportunamente, o contrato - e seu termo aditivo - firmado junto aos clientes NETPHONE (doc. 08) e PAYLEVEN (doc.

09), que originaram os pagamentos em pauta, todos lastreados pelos documentos fiscais anexos (doc. 07).

[...]

Nos termos pactuados, especificamente segundo a cláusula 10.2.2 do Contrato firmado com o Cliente NETPHONE (doc. 08), os pagamentos dos pedidos poderiam ser efetivados de forma adiantada, desde que respeitado o limite de 20% (vinte por cento) do valor total do respectivo pedido realizado pelo Cliente. Vejamos:

[Ver no Anexo doc. 08, cláusulas 10.2, 10.2.1, e 10.2.2]

Com o que, segundo a impugnante, estariam atestados todos os elementos inerentes a uma relação contratual (a declaração de vontade, de comprar e de vender, a proposta negocial manifestada nas notas fiscais emitidas, e por fim, a aceitação, visto que os produtos industrializados foram destinados à NET PHONE, que se obrigou aos adiantamentos e pagamentos).

Para corroborar isso, a impugnante cita mais uma Nota Fiscal eletrônica (NFe), a de nº 37, emitida (pela ora impugnante) em 22/08/2015 (doc.11), no valor total de R\$ 265.180,00, relativa a 500 (quinhentas) unidades do produto “TERMINAL DE CAPTURA DE DADOS D200 GPRS PAGSEGURO DCR 2015/05077-3”. Neste exemplo, diz ser possível evidenciar, no campo “informações complementares” que o pagamento se daria da seguinte forma:

- (a) entrada de 20%, no valor de R\$ 53.036,00, em 22/08/15;
- (b) o restante para 04/09/15, no valor de R\$ 212.144,00.

Em seguida ver a imagem constante às fls.1.940 da Impugnação, que retrata a NF nº 037: [...ver Imagem Nfe nº 037...]

A impugnante traz em complemento à sua defesa o seguinte (ver fls.1.941). Aponta que na Fig.3, pode-se ver no extrato da CEF, relativo à conta corrente da ora impugnante, que no dia 04/09/2015, houve o depósito de R\$ 212.144,00, conforme indicado no relatório fiscal, e corresponde a adiantamento de clientes, como se vê no extrato da CEF (doc. 05, vide pág. 2), seja no razão analítico (doc. 20, vide pág. 805).

[... ver imagens evocadas]

Com base neste exemplo (amostra), e nos argumentos que ele encerra, a impugnante afirma que para todos os demais adiantamentos de clientes dispõem de lastro jurídico comprobatório, conforme doc.06, por meio de Nfe e extratos bancários dos depósitos efetuados pelo cliente, os quais sempre estiveram à disposição da fiscalização, mas esta se esquivou de verificá-las, bem como de analisar as declarações e documentos da empresa, optando por simplesmente lavrar os autos de infração, sem fundamento.

Salienta que a mesma forma de pagamento, parte adiantada (20%), ocorreu com todas as vendas documentadas nas notas fiscais registradas no Razão Analítico, perfazendo R\$ 25.658.406,00, justamente o objeto da ação fiscal.

Ressalta que também estão registradas no Razão Analítico devoluções de crédito, sendo R\$ 55.250,00 no dia 04/09/2015 (doc.20, fl 806), R\$ 400.000,00 devolução de valor recebido a título de mútuo, cujo contrato foi apresentado ao auditor fiscal (doc.28), cujo lançamento contábil de 01/11/2015 está na fl.808 do Razão (doc.20), e R\$ 7.581,80 são de devolução de TED, atinente a outros pagamentos, indicados às fls. 806 a 808 do Razão (doc.20).

Ao somar esses valores que, conforme explica, não constituíram adiantamentos pelas vendas, mas devoluções, obteve-se o valor de R\$ 462.831,80, indevidamente considerados pela fiscalização como adiantamentos de clientes. Pode-se observar que esse valor foi acrescentado aos efetivos adiantamentos de clientes, de R\$ 25.658.406,00 (doc.06), para constatar a base de cálculo imprópria considerada pela fiscalização em seu lançamento, ou seja, de R\$ 26.121.237,80 (igual a 25.658.406 + 462.831,80).

Neste cenário fica demonstrada a origem e validade dos pagamentos recebidos dos clientes (Netphone e Payleven). Foram juntados os docs. 06, 07 e 08 que atestam a relação contratual firmada e justificam todos os adiantamentos recebidos, estando plenamente comprovadas suas origens.

No tópico seguinte a impugnante prometeu demonstrar que esses valores recebidos (que atribuiu a adiantamentos) foram oferecidos à tributação, para deixar clara a alegada insubsistência dos lançamentos efetuados.

Da insubsistência da exigência de IRPJ e de CSLL.

Da extinção do IRPJ e da CSLL lançados sobre supostas omissões de receitas

Conforme esclarecido antes, após receber adiantamentos de clientes, no valor de R\$ 25.658.406,00 (e não R\$ 26.121.237,80), a interessada, ora impugnante, afirma que efetuou o devido registro contábil do débito em seus livros fiscais, para que assim fossem submetidos à aplicação de todos os tributos incidentes nas operações, entre eles, IRPJ e CSLL.

Remete à cópia da ECF (doc. 19), para que se lá se constate que o valor focado (dos adiantamentos) teria sido incluído como receita operacional, e nesse passo consequentemente haveria gerado lucro líquido no período, que após as adequações legais (despesas e custos dedutíveis), haveria culminado na apuração do lucro real para o PA focado, sobre o qual teriam sido recolhidos o IRPJ devido e a CSLL devida, conforme comprovantes anexos (docs.21 e 22).

A impugnante afirma que no ano 2015 a sua opção foi pelo Lucro Real Trimestral, sendo que entre julho e setembro/2015 foi apurado lucro real de R\$ 7.673.306,00, que já computavam as receitas recebidas de forma adiantada de clientes. Que no doc. 19, na ECF, apurou-se IRPJ a Pagar de R\$ 1.912.326,50, e R\$ 690.597,54 a título de CSLL a Pagar, que foram recolhidos (ver doc. 21).

A impugnante aponta que todos os valores autuados teriam sido transferidos para o resultado do exercício e, por consequência, levados à tributação pelo valor total das Notas Fiscais, cujo montante indica na relação anexa (doc.06).

Dessa forma, entende que ficou demonstrada a nulidade do auto de infração neste ponto particular, por cobrar crédito tributário já extinto pelo pagamento, nos termos do CTN, art.156, I.

Aponta os documentos fiscais anexos, em especial a ECF (doc. 19), Livro Razão Analítico (doc. 20), e a Apuração dos Tributos em tela (doc.22). Afirma que os valores recebidos a título de “Adiantamento de Clientes” foram devidamente registrados como receita operacional líquida no período autuado, foram computados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL do Terceiro Trimestre do ano 2015, e integralmente recolhidos os aludidos tributos, conforme doc.21 anexo.

Da nulidade do lançamento do IRPJ/CSLL sobre a suposta diferença de estoque

Além do lançamento por suposta omissão de receita decorrente da desconsideração dos documentos comprobatórios das receitas oriundas de adiantamento de clientes, a fiscalização houve por bem lançar IRPJ e CSLL sobre suposta diferença de estoque de alguns insumos.

Teria apurado divergências de estoque no valor de R\$ 85.574.368,57.

Para consubstanciar tal infração a fiscalização preparou os Anexos ao AI intitulados “Apuração de estoque 1” e “Apuração de estoque 2”. No entanto, como será demonstrado, o lançamento é nulo de pleno direito porque não espelha a realidade fática. As apurações efetuadas pela fiscalização estão eivadas de vícios, e não se fundamentam na correta utilização dos insumos para o processo produtivo, conforme denunciado pela investigada ainda no curso da fiscalização.

Lembra-se que a impugnante é indústria que produz as famosas “maquininhas” de cartão de crédito e débito (Terminal de Captura de Dados – transações comerciais), um mercado novo no país, que evolui rapidamente, exigindo modernização diária, novos modelos que atendam a demanda tecnológica do segmento de seus variados clientes, operadores de crédito e instituições bancárias. Nesse passo, buscando a especificidade de cada cliente, alguns insumos utilizados no processo fabril possuem peculiaridades (especificações diferenciadas), sejam de cor, nome, adesivagem e outras, mas na prática um grande volume delas cumpre a mesma função técnica no produto.

Quer explicitar que alguns insumos podem ser usados de forma substitutiva, ou seja, podem exercer função principal ou alternativa, sendo que no segundo caso cumprem a mesma função técnica no produto final. Informa que esse mesmo esclarecimento foi prestado no

Termo de Constatação, Intimação e Esclarecimentos, de 10/03/2020, especificamente em resposta “ao item 8)

Justifique também a falta de informação para os insumos listados na planilha ‘insumos sem informação de estoque’, anexo do TIFI 7 (termo de intimação anterior a este), no qual a contribuinte apresentou a resposta constante no anexo (doc.25)

A título de exemplo, apontou um item disposto na Planilha Fiscal “Apuração de Estoque 1”, qual seja a “TAMPA DE PLÁSTICO D200 CZ”. Esta tampa é utilizada em todos os modelos fabricados sob a especificação “D200”, sendo denominado a depender do cliente a que será destinado, mas com seu estoque sendo mantido sob a descrição supracitada.

A impugnante explica que refez as Planilhas Fiscais “Apuração de Estoque 1” e “Apuração de Estoque 2”, para sobre elas fazer as correções cabíveis, pelas indicações dos quantitativos corretos por modelo de fabricação dos produtos industrializados pela impugnante, apontando com precisão os insumos utilizados, tudo com base no Inventário e Relatório de Compras de Insumos. Assim, foi possível formar as novas Planilhas consolidadas de “Apuração de Estoque 1 – versão da Impugnante” (doc.26) e “Apuração de Estoque 2- versão da Impugnante” (doc.27).

Nulidade nas alíquotas utilizadas para os lançamentos reflexos do PIS e da COFINS.

Registra, antes de tudo, que as exações devidas foram recolhidas, mas pretende apontar a nulidade dos lançamentos efetuados.

Não bastassem as improfícuas conclusões acerca de supostas divergências de estoque, e de inexistente omissão de receitas, por simplesmente ignorar a documentação comprobatória de formais receitas advindas de adiantamentos de clientes, depositadas em conta corrente da empresa, devidamente registradas na contabilidade, e por consequência disso, oferecidas à tributação, tudo devidamente documentado neste processo, e já tratado nos tópicos anteriores, ora se quer dizer que a Impugnante também efetuou o recolhimento dos tributos apurados como devidos.

Por estar a interessada submetida ao regime do Lucro Real Trimestral, devia apurar e recolher PIS e COFINS Não Cumulativas, e mais, sendo sediada na Zona Franca de Manaus (ZFM) faz jus à redução das alíquotas dessas contribuições, nos termos das respectivas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Nos termos da Lei nº 10.637/2002, para o PIS/PASEP, art.2º (caput), sobre a base de cálculo (BC) apurada aplicar-se-á a alíquota de 1,65%, excetuando-se, nos termos da alínea “b” do inciso I do §4º do art.2º, a receita bruta auferida por PJ industrial estabelecida na ZFM, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pela SUFRAMA, que fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§1º a 3º, assim:

“Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de

cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). [...]

§ 4º. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida por pessoa jurídica

industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, que fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, às alíquotas de:

I - 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) só no caso de venda efetuada a pessoa jurídica estabelecida na ZFM, e fora da ZFM, que apure a Contribuição para o Pis/Pasep no regime de não cumulatividade;

II – 1,3% (...)

[...]

Nos termos da Lei nº 10.833/2003, para a COFINS, sobre a base de cálculo (BC) apurada aplicar-se-á a alíquota de 7,6%, excetuando-se, nos termos do §4º do art.2º, a receita bruta auferida por PJ industrial estabelecida na ZFM, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pela SUFRAMA, que fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§1º a 4º, assim:

Art. 2º. Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

[...]

§5º. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida por pessoa jurídica

industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, que fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§ 1º a 4º deste artigo, às alíquotas de:

I - 3% (três por cento) só no caso de venda efetuada a pessoa jurídica estabelecida:

na ZFM; e

fora da ZFM, que apure COFINS no regime de não-cumulatividade II – 6% (...), no caso de venda efetuada a:

pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, que apure o IR com base no lucro presumido;

pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, que apure ...

[...]

Dito isto, a impugnante informa que, considerando-se as relações de NF emitidas em (supostamente nas operações com Netphone e com Payleven) em agosto e em setembro/2015 (docs. 16 e 17), o seu faturamento mensal teria sido respectivamente de R\$ 20.774.728,80 e de R\$ 46.559.356,40, que efetuou os correspondentes recolhimentos das contribuições ao Pis e à COFINS nos valores indicados no quadro de fls.1.945. Que a partir dos doc.16 e 17 anexados se podem ver os faturamentos mensais, e que todos os adiantamentos recebidos foram submetidos a tributação do Pis e da COFINS, porque simplesmente decorrem de vendas efetuadas à Netphone e à Payleven, conforme doc. 07 (só contém Nfe de operações com a Netphone), os quais afirma que foram inseridas nos faturamentos de agosto e de setembro/2015.

Nesse passo, com suposta base nas planilhas anexadas (docs.16 e 17), e conforme CTN, art.156, I, afirma que foram extintos, por pagamento, os créditos tributários exigidos a título das contribuições ao Pis e à COFINS.

Subsidiariamente, argui-se a nulidade pelo erro de aplicação nas alíquotas do PIS e da COFINS nos lançamentos efetuados, acima explicitados.

Mas, não se deve olvidar do vício original (no lançamento matriz), de lançar com base em suposta omissão de receitas, que não existiu, conforme cabalmente demonstrado.

Veja-se que para apurar o quantum debeat, a fiscalização aplicou de forma ilegal as alíquotas de 1,65% (ao Pis/Pasep) e de 7,65% (à COFINS), e assim constituiu indevido crédito tributário, apurado assim:

[...]

A 1ª observação, pois, é que a aplicação de alíquota errada no auto de infração, em desconhecimento com a legislação federal, visto que a impugnante é sediada na ZFM, evidencia nulidade material no lançamento, conforme pacífica jurisprudência no CARF, conforme exemplifica o Ac 3302004.157 (ver fls. 1.948, e doc18). Com amparo em posicionamento do CARF, o AI lavrado seria nulo de pleno direito, porque aplicou incorretamente as alíquotas de 1,65% e 7,6%. Deveria ter aplicado para a ora impugnante as alíquotas reduzidas na forma da lei, tratando-se de vício material insanável, pelo qual devem ser cancelados os lançamentos tributários relativos ao Pis e à COFINS.

A impugnante fez uma 2ª observação, lembrando algo que já havia trazido à baila anteriormente, erro apontado também na BC utilizada para a apuração das contribuições devidas. É que segundo argumenta, conforme demonstrado alhures, com auxílio dos docs. 06 e 07, a BC correta seria de R\$ 25. 658.406,00, e não R\$ 26.121.237,80.

Da omissão do direito creditório inerente ao regime não-cumulativo das contribuições

Argumenta que, pela disciplina regente, a impugnante tem direito a se creditar do PIS e COFINS calculados cf art. 3º, §1º das respectivas leis de regência de cada uma das Contribuições especificadas, relativamente, v.g., a aluguéis utilizados na atividade da empresa, energia elétrica consumida, dentre outras previstas na lei regente.

Assim, não bastasse a antijuridicidade pela aplicação das alíquotas erradas, da BC errada, verifica-se que a fiscalização ignorou por completo os créditos a que fazia jus a impugnante por suas operações. Que ao apurar e recolher IRPJ e CSLL pelo Lucro Real, encontra-se submetida ao regime não cumulativo das Contribuições ao PIS e COFINS, nos termos das leis regentes.

Em sessão de 22 de março de 2021 (e-fls.5378) a DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação do contribuinte.

Os julgadores acolheram a tese da recorrente de que a fiscalização não conseguiu efetivamente demonstrar a divergência na apuração do estoque, principalmente pelo fato de que o trabalho fiscal ignorou o fato de que um mesmo componente pode ser utilizado em vários produtos (possui mais de uma função). Esta parte da decisão é objeto de Recurso de Ofício.

No entanto, os julgadores mantiveram o lançamento em relação à alegação e omissão de receitas sobre valores recebidos que foram contabilizados como adiantamento de clientes.

Ciente da decisão de primeira instância em 06/04/2021 (e-fls. 5438), o ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário em 05/05/20221 (e-fls. 5441) com razões de fato e de direito que serão desenvolvidas no voto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **RAFAEL ZEDRAL**, Relator

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário. Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Reconheço também a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso de Ofício visto que a exoneração do crédito tributário é superior ao limite de alçada de R\$ 15.000.000,00, previsto na Portaria MF nº 2, de 2023.

DO MÉRITO

Conforme relatado, o trabalho de fiscalização resultou na lavratura de três autos de infração, sendo que analisamos aqui apenas os autos de infração controlados do PAF 10283-720.932/2020-59.

No caso aqui tratado, o Fisco entendeu que houve omissão de receitas por presunção legal em duas situações:

1) divergência na apuração dos estoques dos insumos, que é objeto de Recurso de Ofício, e

2) contabilização incorreta do montante de R\$26.121.237,80 registrados como “**adiantamento de clientes**”, mas que foi considerado como omissão de receita pelo Fisco “diante da falta de comprovação de sua natureza”. Este tópico é objeto de Recurso Voluntário.

A DRJ deu tratamento diferente nos dois casos. Quanto à divergência de estoques, os julgadores concordaram com a tese da defesa, cancelando o auto de infração neste ponto, motivando o Recurso de Ofício que será mais adiante analisado.

Sobre os valores contabilizados como “**adiantamento de clientes**”, os julgadores mantiveram a autuação, o que será também mais adiante analisado

Passemos primeiramente a analisar a matéria objeto de Recurso de Ofício.

DO RECURSO DE OFÍCIO

O trabalho da Fiscalização teve um escopo muito amplo, abrangendo desde a análise do PPB (processo produtivo Básico) dos produtos fabricados em relação aos benefícios do Polo Industrial de Manaus, até os pagamentos realizados aos fornecedores, resultando na lavratura de autos de infração controlados em três processos administrativos.

No presente tópico, a Fiscalização cuidou de verificar a regularidade do estoque dos insumos utilizados na produção no principal produto da recorrente, que são as conhecidas “maquininhas de cartão”.

A recorrente fabrica e fornece equipamentos de leitura de cartões para grandes marcas como o Mercado Pago, Pag Seguro e outras.

Inicialmente, o Fisco intimou a recorrente a fornecer dados detalhados sobre o estoque dos insumos que compõem estas maquininhas de cartão, bem como o detalhamento de como estes componentes (parafuso, resistor, tela LCD etc.) eram aplicados em cada unidade de máquina de cartão.

Foram extraídas também informações sobre a importação destes insumos, que somadas aos valores de estoque inicial, resultou na quantidade de cada componente disponível para ser utilizada na produção.

De posse destes dados fornecidos pela empresa, a Fiscalização elaborou as planilhas “Apuração de estoque 1” e “Apuração de estoque 2”, juntadas nestes autos, as quais fundamentaram o argumento do Fisco de que teria ocorrido divergência de estoque destes componentes, no total de R\$ 85.574.368,57.

Toda argumentação do Fisco quanto a este tópico no auto de infração consta abaixo transcrita e pode ser lida nas e-fls. 1854/1855 (sem destaques no original):

“DAS OMISSÕES DE RECEITAS

Das divergências de estoque (IRPJ e CSSL) – Omissão de receita por presunção legal

17) No curso da fiscalização foram solicitadas informações do estoque do contribuinte. De posse das informações repassadas por este, verificamos que há diferença de estoque para alguns insumos. As diferenças são tanto para mais, quanto para menos conforme demonstrado nas planilhas “Apuração de estoque 1” e “Apuração de estoque 2” anexas a este auto de infração.

18) Na referida apuração, a fiscalização consolidou as informações da estrutura do produto com as informações de quantidade de produtos fabricados, bem como com o inventário e compras de insumos informados pelo próprio contribuinte, e, a partir daí, chegou-se às referidas divergências de estoque citadas no item anterior.

19) As faltas ou excessos de estoque redundam em omissão de receitas por presunção legal, cujo enquadramento legal se encontra descrito nos respectivos autos de infração.”

Em julgamento da impugnação da recorrente, os julgadores entenderam que a apuração ignorou o fato de que os componentes utilizados empregados na produção, na maioria componentes eletrônicos, possuem diversas utilizações em mais de um produto.

O relator apresentou como exemplo o caso de um resistor (e-fls. 5401) e que está descrito na linha 95 da tabela “Apuração de estoque 1”, o qual foi atribuído pela fiscalização o valor de 2000 unidades de maquininhas de cartão produzidas.

Com este cálculo, foram consideradas apenas 2.000 peças do referido resistor (uma peça por unidade produzida. E como havia 182.5000 peças disponíveis no ano, com estoque final de 59.4819, conseqüentemente foi apontada uma divergência de 1228.181 peças.

O relator observou que este resistor era utilizado em todas as unidades produzidas (357.841), e que se aplicado o valor correto de unidades produzidas, não há divergência de estoques:

DRJ04 PE
PROCESSO 10283.720932/2020-59
ACÓRDÃO 104-004.026 DRJ04

Fl. 5402

ANÁLISE CORRETA PARA APURAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DO INSUMO: "RESISTOR ELETRICO FIXO. SMD. **SUFRAMA**RESISTOR SMD 1/10W-00 5%-0603 300201010000051"					
Quantidade Produzida de Terminais (D180, D200 e D210) (A)	Qty. Utilizada Insumo Cód. 300201010000051 (B)	Compras efetuadas em 2015 (C)	Estoque Final (D)	Total utilizado do insumo (E)	Diferença Estoque F – (D + E) - C
357.841	1.230.181	1.825.000	594.819	1.230.181	0

Com efeito, a quantidade de estoque final decorre da subtração das compras efetuadas (1.825.000) e do total de insumo utilizado (1.230.181), que, *in casu*, perfaz o montante de 594.819 unidades como informado nos livros fiscais, inexistindo, portanto, qualquer diferença (positiva ou negativa) de estoque.

Quanto a este ponto, este relator entende que os julgadores da DRJ tomaram a acertada decisão de cancelar o lançamento.

A fundamentação do lançamento é composta exclusivamente por três partes: o texto acima transcrito, que preenche meia folha A4 no auto de infração, e duas planilhas, denominadas "Apuração de estoque 1" e "Apuração de estoque 2".

As partes mais importantes são as duas planilhas, visto que o texto do auto de infração, acima transcrito apenas detalha os procedimentos realizados e a conclusão de que teria ocorrido divergência de estoque, mas tudo baseado nos cálculos realizados nas planilhas.

Após análise detalhada dos cálculos realizados, materializados pelas duas planilhas citadas, chegamos às mesmas conclusões do relator do Acórdão recorrido, pois claramente o trabalho realizado pela Fiscalização no estoque da empresa possui erros materiais de apuração.

Tal como apontados pela RDJ, a autoridade fiscal informou preencheu incorretamente os valores de produtos fabricados pela empresa no campo "Quantidade produzida" nas planilhas "Apuração de estoque 1" e "Apuração de estoque 2".

E este erro motivou a conclusão equivocada de que haveria divergência no estoque dos insumos da empresa, contaminando toda apuração final do estoque final da empresa.

O relator do acórdão recorrido apontou exemplos de resistor e de placa de circuito impresso, e sobre os quais concordamos plenamente com as suas conclusões.

Como reforço argumentativo, cito aqui o caso do Display de LCD, com o códigos 200202000000062, 200202000000066 e 200202000000072, pois entendo que são casos em que é mais compreensível às pessoas leigas em processos industriais compreender o erro incorrido pela autoridade fiscal.

É facilmente perceptível que estas maquininhas de cartão de crédito/débito possuem uma (e apenas uma) tela de LCD que possui a função de visor do aparelho. E ainda que muitas pessoas nem saibam que o nome deste componente se chame "tela de LCD", todos sabemos que estas maquininhas de cartão possuem um visor.

Logo, para cada máquina de cartão fabricada utiliza-se uma tela de LCD, reduzindo a mesma quantidade deste item no estoque da empresa.

Reproduzimos abaixo os campos das duas planilhas, mas apenas quanto às três telas de LCD, tal como preenchida pela Fiscalização.

Alteramos a orientação da tabela para melhor visualização neste voto:

	Apuração de estoque 1		Apuração de estoque 2
Código do Insumo	200202000000062	200202000000066	200202000000072
DESCRIÇÃO DO INSUMO	DISPLAY DE CRISTAL LÍQUIDO - LCD, COM CABO ELETRICO PLANO FLEXIVEL.	DISPLAY DE CRISTAL LÍQUIDO - LCD, COM CABO ELETRICO PLANO FLEXIVEL.	DISPLAY DE CRISTAL LÍQUIDO - LCD, 200202000000072
NCM DO INSUMO	90138010	90138010	90138010
Quantidade de Insumo Utilizado para Cada Unidade de Produto Acabado	1	1	1
Unidade do Insumo	PÇ	PÇ	PÇ
Quantidade produzida	6000	2000	6000
Qnt Utilizada do Insumo	6000	2000	6000
Disponível em 2015 (1)	275968	200026	1500
Estoque final 2015 (2)	59383	60270	0
Total utilizado do insumo (3)	6000	2000	6000
Disponível - utilizado ((1)-(3))	269968	198026	-4500
diferença de estoque ((3) + (2) - (1))	-210585	-137756	4500
VALOR UNITÁRIO DOS INSUMOS (Em Reais)	R\$ 14,15	R\$ 10,29	R\$ 21,85
Diferença de estoque em R\$	-R\$ 2.979.146,00	-R\$ 1.417.233,73	R\$ 98.302,50

Chamo à atenção para o campo “Quantidade produzida” em que consta os valores 6.000, 2.000 e 6.000, e indica que, conforme a planilha, teriam sido produzidas 14.000 maquininhas de cartão pela recorrente.

Esta informação consta na maioria dos outros insumos das duas planilhas.

Em alguns casos (GABINETE PLASTICO) consta o valor de 203.600 na quantidade produzida:

Código do Insumo	DESCRIÇÃO DO INSUMO	NCM DO INSUMO	Insumo Utilizado para Cada Unidade de Produto Acabado	Unidade do Insumo	Quantidade e produzida	Qnt Utilizada do Insumo	Disponível em 2015 (1)
2025	GABINETE PLASTICO	84733019	1	PÇ	203600	203600	235600
2026	TAMPA DE PLASTICO	84733099	1	PÇ	203600	203600	200000
200202000000072	DISPLAY DE CRISTAL LIQUIDO - LCD, COM CABO ELETRICO PLANO FLE	90138010	1	PÇ	6000	6000	1500

Somente esta informação já macula definitivamente a apuração de estoque realizada, porque não é razoável concluir que uma empresa que forneça máquinas de cartões para grandes empresas do ramo, como o Mercado Pago e Pag Seguro produza apenas 14 mil unidades no ano.

Por outro lado, se a planilha estivesse correta (o que obviamente não está), a recorrente então teria produzido 203.600 máquinas de cartão nas quais foram utilizadas tampas plásticas, **mas sem utilizar nenhum visor de LCD**, o que, conforme argumentamos acima, é impossível, visto que estes aparelhos estão definitivamente inseridos nas nossas vidas e é de conhecimento de todos que tais equipamentos possuem visores para nossa leitura dos valores lançados no cartão.

Na tabela “DEMONSTRATIVO DE QUANTIDADES PRODUZIDAS E VENDIDAS DOS PRODUTOS ACABADOS”, fornecida pela recorrente mediante intimação no curso do procedimento de fiscalização, e juntada nestes autos, a recorrente informou que produziu **357.841 unidades de máquinas**, das quais vendeu 296.987, restando em estoque 60.854 aparelhos em 31/12/2015:

Código do Produto Acabado	DESCRIÇÃO DO PRODUTO ACABADO	NCM DO PRODUTO ACABADO	Quantidade Produzida	Quantidade e Vendida	Estoque de produto acabado em 31/12/2015
6050036A (D200)	TERMINAL DE CAPTURA DE DADOS D200 GPRS	84705090	6.000	6.000	-
6050036B (D200)	TERMINAL DE CAPTURA DE DADOS D200	84705090	510	510	-
6050036MERCAPAG (D200)	TERMINAL DE CAPTURA DE DADOS D200 GPRS	84705090	5.000	5.000	-
6050056PAGSEGURO (D200)	TERMINAL DE CAPTURA DE DADOS D200 GPRS	84705090	203.600	169.400	34.200
6050056PAYLEVEN (D200)	TERMINAL DE CAPTURA DE DADOS D200	84705090	2.500	2.500	-
6051027PAGOSOFT (D210)	TERMINAL DE CAPTURA DE DADOS D210 GPRS	84705090	475	100	375
6064006GOPAG (D180)	TERMINAL DE CAPTURA DE DADOS D180	84705090	100	100	-
6064006 (D180)	TERMINAL DE CAPTURA DE DADOS D180	84705090	500	500	-
6064006MDR (D180)	TERMINAL DE CAPTURA DE DADOS D180	84705090	2.000	2.000	-
6064006MERCAPAGO (D180)	TERMINAL DE CAPTURA DE DADOS D180	84705090	10.001	10.001	-
6064006PAGSEGURO (D180)	TERMINAL DE CAPTURA DE DADOS D180	84705090	100.039	73.760	26.279
6064006PAYLEVEN (D180)	TERMINAL DE CAPTURA DE DADOS D180	84705090	26.696	26.696	-

6064006TAXI (D180)	TERMINAL DE CAPTURA DE DADOS D180	84705090	120	120	-
6064006ZOO (D180)	TERMINAL DE CAPTURA DE DADOS D180	84705090	300	300	-
Total			357.841	296.987	60.854

Observe-se que a Fiscalização utilizou apenas os valores de produção marcados acima em cinza (de 2.000 e 6.000 e 203.600 unidades produzidas) que claramente não reflete o total produzido pela empresa. Este erro foi reproduzido em todos os insumos durante a elaboração das planilhas “Apuração de estoque 1” e “Apuração de estoque 2”.

Tal como feito pelo relator do Acórdão recorrido, substituímos abaixo os valores do campo “Quantidade produzida” na planilha “Apuração de estoque 1” e “Apuração de estoque 2” para 357.841, verificamos que não houve qualquer diferença de estoque¹ no caso da tela de LCD.

Consolidamos na tabela abaixo os valores totais dos três tipos de tela LCD:

Código do Insumo	
Quantidade de Insumo Utilizado para Cada Unidade de Produto Acabado	1
Unidade do Insumo	PC
Quantidade produzida	357.841
Qnt Utilizada do Insumo	357.841
Disponível em 2015 (1)	477.494
Estoque final 2015 (2)	119.653
Total utilizado do insumo (3)	357.841
Disponível - utilizado ((1)-(3))	119.653
diferença de estoque ((3) + (2) - (1))	-
VALOR UNITÁRIO DOS INSUMOS (Em Reais)	R\$ 24,44
Diferença de estoque em R\$	R\$ -

Como se vê acima, se a recorrente produziu 357.841 maquininhas de cartão, então consumiu a mesma quantidade de telas LCD (nos três tipos).

Como havia 477.494 telas disponíveis para utilização, restaram ao final no estoque 119.653,00 peças de tela LCD (477.494 (estoque) – 357.841 (utilizado)), exatamente a mesma quantidade de estoque final apurada pela fiscalização.

Ou seja, este erro na apuração dos estoques da recorrente decorreu da introdução equivocada de quantidades de máquinas produzidas nas duas planilhas.

A planilha “Apuração de estoque 1” possui 259 itens e em nenhum deles consta informado a quantidade 357.841 no campo Quantidade produzida.

¹ Os valores do campo “Estoque final 2015 (2)” compreendem as duas planilhas (“Apuração de estoque 1” e “Apuração de estoque 2”)

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso de Ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Neste ponto, a Fiscalização constatou o registro contábil de diversos lançamentos à débito da conta do ativo 1.01.01.02.01 - CAIXA ECONÔMICA FEDERAL - 4713/003/182-3, e a crédito na conta do passivo, 2.01.05.01.01 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES, num total de R\$ 26.121.237,80.

A seguir, apresentarei a sequência dos procedimentos adotados pela Fiscalização que culminaram na lavratura do auto de infração.

Mediante Termo de Intimação Fiscal 02 (e-fls. 477) a recorrente foi intimada a justificar estes lançamentos, nos seguintes termos:

“6) Em relação ao Item 7 da intimação fiscal datada de 11/04/2019, cuja ciência se deu em 16/04/2019: REINTIMAMOS para que apresente os contratos ou equivalentes, que justifiquem os adiantamentos cujos aportes totalizaram R\$ 25.658.406 ,00 registrados a crédito na conta de passivo n. 2.01.05.01.01.’

Em resposta, a empresa prestou os seguintes esclarecimentos em 16/10/2019 (e-fls. 491):

6) Em relação ao Item 7 da intimação fiscal datada de 11/04/2019, cuja ciência se deu em 16/04/2019: REINTIMAMOS para que apresente os contratos ou equivalentes, que justifiquem os adiantamentos cujos aportes totalizaram R\$ 25.658.406 ,00 registrados a crédito na conta de passivo n. 2.01.05.01.01.

Resposta: Em atendimento a esta a intimação, e encaminhada anexa à intimação anterior mediante Protocolo 21784338703339 data 06/06/2019, **inteiramos que este valor se refere aos adiantamentos celebrados em vendas ao cliente NET PHONE TELECOMUNICAÇÕES LIDA**, conforme "ANEXO Resposta 06" demarcados em amarelo, acostado a este documento.

Mediante Termo de Intimação Fiscal 03 (e-fls. 1.112) a autoridade fiscal solicitou mais esclarecimentos sobre estes lançamentos, nos seguintes termos:

“2) CONSIDERANDO a contabilidade da empresa e em acordo com os dados nela constantes e transmitida para o sistema SPED, e considerando a conta contábil 2.01.05.01.01 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES; INTIMA-SE PARA QUE APRESENTE a relação dos clientes E OS CONTRATOS DE ADIANTAMENTOS REALIZADOS BEM COMO A COMPROVAÇÃO POR DOCUMENTOS DE VALOR FISCAL (extratos bancários) da entrega dos recursos de cada cliente à empresa;”

Em resposta à intimação (e-fls. 1.172), a recorrente respondeu em 12 de dezembro de 2019 que não possuía “contratos firmados de adiantamento de clientes”:

2) CONSIDERANDO a contabilidade da empresa e em acordo com os dados nela constantes e transmitida para o sistema SPED, e considerando a conta contábil 2.01.05.01.01 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES ; INTIMA-SE PARA QUE APRESENTE a relação dos clientes E OS CONTRATOS DE ADIANTAMENTOS REALIZADOS BEM COMO A COMPROVAÇÃO POR DOCUMENTOS DE VALOR FISCAL (extratos bancários) da entrega dos recursos de cada cliente à empresa.

Resposta: Em atendimento a este questionamento 2 da presente intimação, para os registros efetuados na conta supra citada informamos que não ocorreram contrato firmados de adiantamento de clientes.

Posteriormente, por meio do Termo de Intimação Fiscal 04 (e-fls. 1.150), a autoridade fiscal intimou a recorrente a apresentar “*de forma objetiva, na resposta a esta INTIMAÇÃO que ora está sendo dada, USE A INTERPRETAÇÃO LITERAL para responder à questão reintimada. Ou seja, apresente contratos, notas fiscais e/ou outros documentos fiscais para justificar os valores a crédito lançados na conta contábil do PASSIVO acima referendada. OUTROSSIM, **informamos ao contribuinte que a resposta dada por ocasião daquelas intimações** (apresentação de contratos de câmbio) **configura em PASSIVO FICTÍCIO.***” Grifei.

Em resposta (e-fls. 1.215), a recorrente afirmou apenas que “*Em atendimento a este questionamento, seguem acostados a esta TIF os documentos comprobatórios em resposta “anexo 04”.*”

Tais documentos foram juntados a partir da e-fls. 1062 e trata-se de cópias de extrato bancário (CEF), extrato do razão analítico da conta 2.1.5.01.0001 - 0000032022 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES e cópias de contato de mútuo firmado entre a recorrente e a empresa PAX BR Comércio e Serviços LTDA-ME.

Os termos de intimação de nº 5 (e-fls. 1232), nº 6 (1248) e nº 7 (e-fls. 1498) não se referem ao tópico aqui analisado.

Concluída a instrução processual, foram lavrados os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (E-FLS. 1850 e seguintes).

Quanto a este ponto, a autoridade fiscal fundamentou no auto de infração a alegação de omissão de receita conforme trecho abaixo (sem destaques no original):

“Da omissão de receita

20) Com base na ECD transmitida pelo contribuinte para o repositório SPED, foi identificado o aporte de R\$26.121.237,80 (vinte e seis milhões, cento e vinte e um mil e duzentos e trinta e sete reais e centavos) a débito na conta do ativo, 1.01.01.02.01 - CAIXA ECONÔMICA FEDERAL - 4713/003/182-3, e a crédito na conta do passivo, 2.01.05.01.01 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES.

21) Desta feita, intimou-se o contribuinte através do TIFI 3, lavrado em 09/11/2019 a apresentar os CONTRATOS DE ADIANTAMENTOS REALIZADOS BEM COMO A COMPROVAÇÃO POR DOCUMENTOS DE VALOR FISCAL (extratos bancários).

22) Em sua resposta o contribuinte apresentou os extratos bancários, porém, alegou que não há contratos firmados com essa finalidade (adiantamento de fornecedor).

Ocorre que houve de fato o ingresso dos recursos que também foram devidamente contabilizados. Porém, **não houve a comprovação de que os aportes ingressados (banco) e escriturados se referem a adiantamento a fornecedores.** Destarte os valores aportados, **diante da falta de comprovação de sua natureza,** foram considerados como omissão de receita na sua totalidade. Os lançamentos (base de cálculo) encontram-se destacados na planilha “Lançamentos a débito em bancos”

A recorrente impugnou este ponto junto à DRJ, repetindo o mesmo argumento no seu Recurso Voluntário, ou seja, que tais valores registrados na conta 2.01.05.01.01 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES se tratava de adiantamento realizado pelos seus clientes NET PHONE TELECOMUNICACOES LTDA. e PAYLEVEN TECNOLOGIA S/A ,e ainda que não tivesse sido formalizado contrato de mútuo, a prova deste acordo poderia ser feita pelo extrato bancário e pelas notas fiscais emitidas que englobam também os valores adiantados.

Apresenta também o argumento de que o contrato firmado com a PAYLEVEN TECNOLOGIA S/A para fornecimentos de equipamentos já previa o adiantamento de 20% do valor total do pedido. Cita um exemplo de uma nota fiscal, que mais adiante desenvolveremos.

Afirma também a recorrente, tanto na impugnação quanto no RV, que os valores lançados na conta ADIANTAMENTO DE CLIENTES estão compreendidos nos lançamentos da conta de resultado 3.1.1.01.0001-VENDAS FABRICAÇÃO PRÓPRIA.

Também argumenta a recorrente no seu Recurso Voluntário que a questão da prova do ingresso dos 20% das notas fiscais é irrelevante, *“uma vez que os valores foram lançados/escriturados **no valor total da nota fiscal.**”*

Apresenta imagens de registros da sua ECF do período para demonstrar que o total das vendas foi registrado em conta de resultado que posteriormente foi transferida para a conta de Resultado do Exercício.

Feitas estas considerações, passo à análise do mérito.

Após minuciosa leitura dos autos, entendo que assiste razão à recorrente.

De início, é importante destacar a disparidade tanto do voto do relator do Acórdão recorrido como da própria defesa, em comparação com a fundamentação apresentada pela autoridade fiscal no auto de infração.

No auto de infração, o fundamento para lançamento por omissão de receita **se resume a um parágrafo apenas**, em que a autoridade fiscal afirma não admite que o ingresso de determinados recursos em conta bancária seja classificado como adiantamentos realizados por clientes, tratando-os como receitas omitidas **“diante da falta de comprovação de sua natureza”**.

Aliás, note-se que no auto de infração, conforme acima transcrevemos, a autoridade fiscal equivocou-se e citou a conta “adiantamento a fornecedores” quando o correto seria “adiantamento de clientes”:

“Ocorre que houve de fato o ingresso dos recursos que também foram devidamente contabilizados. Porém, não houve a comprovação de que os aportes ingressados (banco) e escriturados se referem a **adiantamento a fornecedores.**”

O voto condutor do Acórdão recorrido, por sua vez, dedica onze páginas, refutando cada tese da defesa com o argumento de que não haveria provas de que os valores lançados ingressaram no seu patrimônio e que foram oferecidos à tributação. Ocorre que não está em questão nem o fato de que recursos foram depositados na conta corrente na CEF e nem o fato de que houve a sua contabilização.

A questão central colocada no auto de infração é saber se a recorrente teria cometido omissão de receitas ao contabilizar R\$26.121.237,80 a débito de conta de Ativo de um banco e a crédito de conta de Adiantamento de Clientes, pois a autoridade fiscal afirmou que não havia provas de que este valor se tratavam mesmo de Adiantamento de Cliente (e aqui releva-se o erro material na utilização da conta “adiantamento a fornecedores”)

E a nosso ver, o auto de infração não apresentou qualquer justificativa que fundamente a afirmação de que não havia comprovação de que *“os aportes ingressados (banco) e escriturados se referem a adiantamento a fornecedores.”*

Aliás, o único fundamento desta acusação está apenas frase: *“Porém, não houve a comprovação de que os aportes ingressados (banco) e escriturados se referem a adiantamento a fornecedores.”* Não há explicação no auto de infração que justifique esta afirmação. Ademais, como o trecho do auto de infração é extremamente sintético, não há explicações porque a autoridade fiscal entendeu que ocorreu a omissão de receitas.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 02, a empresa já havia esclarecido que tais adiantamentos se referem a vendas realizadas.

Em na resposta ao Termo de Intimação Fiscal 04, a recorrente juntou notas fiscais, após ter sido inquirida a apresentar *“contratos, notas fiscais e/ou outros documentos fiscais para justificar os valores a crédito lançados na conta contábil do PASSIVO acima referendada.”*

A Fiscalização não apresentou considerações sobre estas provas juntadas pela empresa e nem sobre a alegação de que aos valores lançados na conta adiantamento de clientes se refere à valores adiantados sobre notas fiscais, que seriam emitidas posteriormente.

Por exemplo, não esclareceu a Fiscalização se as notas fiscais apresentadas pela empresa teriam ou não (e porque) correlação com os valores registrados na conta Adiantamento de clientes, e se foram estas notas fiscais o motivo que levou a desconsiderar os registros como adiantamentos realizados pelos clientes. Também não explicou se a desconsideração do registro contábil se deveu à falta de formalização de contrato firmado entre a recorrente e seus clientes para que parte dos valores das vendas seja adiantado e qual seria o fundamento legal para exigir esta formalidade.

A Fiscalização não apresentou a apuração do resultado do exercício, demonstrando se aquelas verbas de fato não estavam computadas na apuração do lucro, trabalho que só foi feito posteriormente pela recorrente. Ademais, como bem observou o relator do Acórdão recorrido, não havia sido juntado até aquele momento a cópia da ECF, o que somente foi feito posteriormente pela recorrente.

Como não há maiores informações a respeito no auto de infração sobre estas questões, o relator do Acórdão recorrido preencheu a lacuna do argumento da Fiscalização. Logo no início do voto, na e-fls. 5403, o relator da DRJ apresenta a sua interpretação do motivo para a desconsideração do registro:

“Quanto ao segundo foco da acusação fiscal, da apontada omissão de receitas por falta de comprovação quanto a ter natureza de “adiantamento de clientes” o aporte financeiro ocorrido, de R\$ 26.121.237,80.

Relembre-se o foco do lançamento neste ponto.

Conforme descrito pela d. fiscalização, às fls.1.855/1.856, constatou-se que de fato houve o efetivo ingresso do valor dos recursos no patrimônio da empresa, e também houve a devida contabilização desses recursos. Mas, quanto aos valores aportados, não foi possível identificar a sua natureza (não foi apresentado contrato, ou outro documento que os identificasse), e por isso foram considerados como “omissão de receitas”, ou seja, receitas de origem desconhecida:”

Observe-se que o relator entende que o motivo está na falta de apresentação **“contrato, ou outro documento que os identificasse”**, mas esta explicação, repetimos, não consta no auto de infração. E prossegue o relator afirmando que **“e por isso foram considerados como “omissão de receitas”**”. Novamente, isto não consta no auto de infração, pois ainda permanece a este relator a dúvida se a recorrente não apresentou as provas requeridas pela Fiscalização (mas sabemos que foram sim apresentadas provas), ou se, ainda que tenham sido apresentadas, estas eram suficientes ou não e por quê.

E quanto ao julgamento realizado pela DRJ, percebo que o voto do relator se contradiz, porque no início do voto, afirma que os recursos foram depositados e contabilizados,

para em seguida, nas páginas seguintes afirmar que não há provas de que o adiantamento de 20% sobre cada nota fiscal foi de fato depositados em conta corrente.

Trata-se de argumento que contraria a afirmação da Fiscalização quanto ao ingresso dos recursos adiantados. No auto de infração, no último parágrafo acima transcrito, o texto inicia com a frase **“Ocorre que houve de fato o ingresso dos recursos que também foram devidamente contabilizados”** não deixando dúvidas quanto ao ingresso dos valores e sua contabilização.

Aliás, logo no início do voto, na e-fls. 5403, o relator da DRJ reconhece que houve a comprovação do ingresso destes recursos e a sua contabilização:

“Quanto ao segundo foco da acusação fiscal, da apontada omissão de receitas por falta de comprovação quanto a ter natureza de “adiantamento de clientes” o aporte financeiro ocorrido, de R\$ 26.121.237,80.

Relembre-se o foco do lançamento neste ponto.

Conforme descrito pela d. fiscalização, às fls.1.855/1.856, **constatou-se que de fato houve o efetivo ingresso do valor dos recursos no patrimônio da empresa, e também houve a devida contabilização desses recursos.** Mas, quanto aos valores aportados, não foi possível identificar a sua natureza (não foi apresentado contrato, ou outro documento que os identificasse), e por isso foram considerados como “omissão de receitas”, ou seja, receitas de origem desconhecida:”

No entanto, mais adiante no voto do relator há diversas passagens com a afirmação de que não teria ocorrido a prova do ingresso destes recursos adiantados no patrimônio da empresa:

e-Fls. 5406

Ademais, neste processo, **não houve nenhuma demonstração quanto ao depósito ou efetivo ingresso no patrimônio da ora impugnante,** do valor destacado no rodapé da Nfe nº 25 (nem nas demais 119 Nfe colacionadas também), **no campo “Dados Adicionais”, de R\$ 52.816,00, correspondente aos 20% do valor da Nfe,** que efetivamente corresponderia ao que a Transire e a Netphone chamaram em seu Contrato de “Adiantamento de Cliente”. Registra-se, então, neste ponto, que nem para a Nfe nº 25, nem para nenhuma das outras 119 Nfe acostadas (fls.1.994/2.113), **não houve comprovação de depósito da parcela correspondente a 20% do valor da Nfe emitida (no caso, todas para vendas à Netphone), nos valores descritos em cada uma das Nfe, no respectivo campo “Dados Adicionais”;** **quanto a esses valores que representariam os “adiantamentos de clientes”, realizados nas datas mesmas das compras, ou seja, coincidentes com as emissões das respectivas Nfe, não há nos autos**

comprovantes de depósitos, nem de contabilização, e muito menos de oferecimento a tributação do IRPJ.

Nas e-fls. 5411, o relator inicia o parágrafo apresentando a tese da defesa de que o valor total das NFes foi lançado nas contas de resultado. No entanto, responde a este argumento afirmando que *“não houve neste processo comprovação documental do ingresso (extratos bancários), contabilização, e muito menos do oferecimento à tributação”*:

“A impugnante afirma que todos os valores recebidos, supostamente de forma adiantada, teriam sido lançados a crédito, na conta 3.1.1.1.01.0001, pelo valor total da Nfe (não mais na conta 2.01.05.01.01, contradizendo a alegação inicial), conforme exemplifica com a NFe nº 25, nº 28 e nº 30 nas figs. 5, 6 e 7. No entanto, já demonstramos neste voto que os 80% do valor das 120Nfe, de fls.1.994/2.113, não tiveram a natureza de adiantamentos, e para os outros 20% do valor das 120 Nfe acostadas, que segundo o contrato poderiam ser chamadas de adiantamento (ainda que impropriamente), **não houve neste processo comprovação documental do ingresso (extratos bancários), contabilização, e muito menos do oferecimento à tributação.**”

Não ficou claro a este relator o que se pretendeu no julgamento da DRJ com esta dúvida quanto ao depósito dos 20% de adiantamento de cada nota fiscal. E neste ponto assiste razão à recorrente ao afirmar que tal questão não importa neste momento. O que realmente importa, repetimos, é analisar a acusação de omissão de receita.

O argumento do relator de que não haveria prova do ingresso dos valores lançados como adiantamento de clientes, a nosso ver, decorre do fato da defesa ter alegado que estes valores estariam comprovados pelas notas fiscais, como no exemplo, as de nº 25, 28 e 30.

E já adiantando, entendo que a recorrente demonstrou claramente (ainda que não precisasse) que o valor total das notas fiscais foi oferecido à tributação, mesmo considerando que que a Fiscalização não tenha apresentado qualquer argumento e prova em contrário no auto de infração.

Não consta no auto de infração qualquer alegação de que o valor total das notas fiscais não foi registrado em conta de receita e posteriormente não foi transferida em conta de apuração de resultado. A recorrente, ao contrário, demonstrou que o seu faturamento do trimestre foi corretamente levado à tributação.

Passemos agora a analisar os argumentos da defesa.

A recorrente defende que os registros lançados na conta 1.1.1.02.0001 – CEF e a crédito de 2.1.5.01.0001 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES se referem à valores depositados na conta corrente bancária e decorrem de parcela das vendas futuras, adiantadas por seus clientes, correspondendo à parte de notas emitidas, as quais foram levadas integralmente à tributação.

Vamos a um exemplo prático, que demonstra que os lançamentos feitos na conta 2.1.5.01.0001 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES foram replicados na conta de receitas de vendas, mas pelo valor total da nota Fiscal. No caso abaixo, mostramos o primeiro registro feito na conta 2.1.5.01.0001 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES. Alega a empresa que se refere à nota fiscal 025 no valor total de R\$ 264.080,00. Na conta abaixo foi lançado 80% deste valor (R\$ 211.264,00):

Conta: 2.1.5.01.0001 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES

Lançamento: crédito

Valor: 211.264,00

Contrapartida: 1.1.1.02.0001 – CEF

Data: 03/09/2015

RAZÃO ANALÍTICO

0282 TRANSIRE FABRICAÇÃO DE COMPONENTES ELETRONICOS LTDA

CNPJ: 21.785.364/0001-02

PERÍODO:

Conta Analisada - 2.1.5.01.0001 - 0000032022 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES

Data	Lancto	Contrapartida	Complemento	Débito	Crédito
03.09.2015	7358	1.1.1.02.0001	VLR REF CREDITO TED	R\$ -	R\$ 211.264,00

Segundo a recorrente, esta operação é amparada pela NFe 025, de 21/08/2015, que tem o valor total de R\$ 264.080,00. Assim, 80% desta NF é R\$ 211.264,00, exatamente o valor registrado na conta acima. A diferença, R\$ 52.816,00, seria o alegado adiantamento de clientes. E é sobre este valor de R\$ 52.816,00 que o relator da DRJ questiona não haver prova de seu ingresso nas contas-correntes da empresa.

Na e-fls. 3467 a recorrente junta extrato do Razão Analítico, onde vemos o lançamento na conta de resultado 3.1.1.01.0001- VENDAS FABRICAÇÃO PRÓPRIA desta nota fiscal 025 pelo seu valor total:

Conta Analisada - 3.1.1.01.0001 - 0000031001 - VENDAS FABRICAÇÃO PRÓPRIA

Data	Lancto	Contrapartida	Complemento	Débito	Crédito	Saldo
				Saldo Anterior :		0,00
21/08/2015	0000003655	1.1.2.01.0001	VENDAS CONF NF-E: 25 SERIE: 1 NET PHONE TELECOMUNICACOES LTDA		264,080,00	264,080,00 C

Igual registro consta no Livro Diário da ECD e-fls. 9.914 :

21/08/2015	3.1.1.01.0001	VENDAS FABRICAÇÃO PRÓPRIA	VLR REF PGTO CSLL COMP NF-E: 25 SERIE: 1 NET PHONE TELECOMUNICACOES LTDA	0000003153	R\$ 264.080,00	C
21/08/2015	1.1.2.01.0001	NET PHONE TELECOMUNICAÇÕES LTDA	VLR REF PGTO CSLL COMP NF-E: 25 SERIE: 1 NET PHONE TELECOMUNICACOES LTDA	0000003153	R\$ 264.080,00	D

Comparando as contas 3.1.1.01.0001-VENDAS FABRICAÇÃO PRÓPRIA e 2.1.5.01.0001 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES, vemos que foram lançados nesta última o valor de

80% do valor lançado na conta de receita 3.1.1.01.0001. A tabela abaixo compara os sete primeiros lançamentos das duas contas. O primeiro lançamento refere-se à já citada nota fiscal 025:

2.1.5.01.0001	3.1.1.01.0001	RELAÇÃO %
R\$ 211.264,00	R\$ 264.080,00	80%
R\$ 211.264,00	R\$ 264.080,00	80%
R\$ 212.144,00	R\$ 265.180,00	80%
R\$ 212.144,00	R\$ 265.180,00	80%
R\$ 123.138,76	R\$ 153.923,45	80%
R\$ 47.361,06	R\$ 59.201,33	80%
R\$ 212.144,00	R\$ 265.180,00	80%

Nas e-fls. 2.198 e 2.202 a recorrente juntou relatório com todas as notas fiscais eletrônicas emitidas nos meses de agosto e setembro de 2015 (julho não teve faturamento). O seu valor total confere com a soma das contas 3.1.1.01.0001

		e-Fls.
julho	R\$ -	
Agosto	R\$ 20.774.728,80	2198
Setembro	R\$ 46.559.356,40	2022
	R\$ 67.334.085,20	

Na ECF, e-fls. 7969/7970, consta para o terceiro trimestre este mesmo montante nas duas contas de receita:

3.1.1.01.0001	VENDAS FABRICAÇÃO PRÓPRIA	R\$ 60.885.728,20
3.1.1.03.0001	- VENDAS A PRAZO – FABRICAÇÃO PRÓPRIA	R\$ 6.448.357,00
		R\$ 67.334.085,20

O valor total das vendas à vista (R\$ 60.885.728,20) foi transferido conta 3.1.1.01.0001-VENDAS FABRICAÇÃO PRÓPRIA para a conta 6.1.3.01.0001 - RESULTADO DO EXERCÍCIO (e-fls. 6466):

30/09/2015	0000007294	1.1.2.01.0001	VENDAS CONF NF-E: 610 SERIE: 1 NET PHONE TELECOMUNICACOES LTDA	185,832,40	59,947,118,20 C
30/09/2015	0000007296	1.1.2.01.0001	VENDAS CONF NF-E: 611 SERIE: 1 NET PHONE TELECOMUNICACOES LTDA	312,870,00	60,259,988,20 C
30/09/2015	0000007298	1.1.2.01.0001	VENDAS CONF NF-E: 612 SERIE: 1 NET PHONE TELECOMUNICACOES LTDA	312,870,00	60,572,858,20 C
30/09/2015	0000007300	1.1.2.01.0001	VENDAS CONF NF-E: 613 SERIE: 1 NET PHONE TELECOMUNICACOES LTDA	312,870,00	60,885,728,20 C
30/09/2015	0000019158	6.1.3.01.0001	TRANSFERÊNCIA PARA APURAÇÃO DE RESULTADOS	60,885,728,20	0,00 C

DELTA CONSULTORIA TECNICA CONTABIL LTDA.

VR. 02RF DEVAL
RAZÃO ANALÍTICO Fl. 6688
 FOLHA: 001043
 0282 TRANSIRE FABRICACAO DE COMPONENTES ELETRONICOS LTDA DATA: 29/03/2016
 CNPJ: 21.785.364/0001-02 PERÍODO: 01/01/2015 A 31/12/2015

Conta Analisada - 6.1.3.01.0001 - 0000007521 - RESULTADO DO EXERCÍCIO

Data	Lancto	Contrapartida	Complemento	Débito	Crédito	Saldo
				Saldo Anterior :		1.794.624,64 D
30/06/2015	0000019157	2.4.3.02.0002	TRANSFERÊNCIA PARA APURAÇÃO DE RESULTADOS		1.794.624,64	0,00 C
30/09/2015	0000019158	3.1.1.01.0001	TRANSFERÊNCIA PARA APURAÇÃO DE RESULTADOS		60.885.728,20	60.885.728,20 C
30/09/2015	0000019159	3.1.1.03.0001	TRANSFERÊNCIA PARA APURAÇÃO DE RESULTADOS	6.448.357,00		67.334.085,20 C

Na e-fls. 10.968 vemos que a ECD possui o mesmo registro:

Entidade: TRANSIRE FABRICACAO DE COMPONENTES ELETRONICOS LTA
 Período da Escrituração: 01/01/2015 a 31/12/2015 CNPJ: 21.785.364/0001-02 Número de Ordem do Livro: 2
 Período Selecionado: 01 de Janeiro de 2015 a 31 de Dezembro de 2015

Data	Nº da Conta	Nome da Conta	Centro de Custo	Histórico	Nº do Lançamento	Valor	D/C
11/12/2015	3.1.3.01.0001	JUROS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS		VLR REF RENDIMENTO DE APLICAÇÃO	0000012522	R\$ 52.777,69	C
11/12/2015	1.1.1.03.0002	CAIXA FIC GIRO EMPRESAS RF DEF DI		VLR REF RENDIMENTO DE APLICAÇÃO	0000012522	R\$ 52.777,69	D
11/12/2015	3.1.3.01.0001	JUROS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS		VLR REF RENDIMENTO DE APLICAÇÃO FINANCEIRA	0000012523	R\$ 24.630,42	C
11/12/2015	1.1.1.03.0001	CAIXA ECONOMICA C/C 4713/003/00000182-3		VLR REF RENDIMENTO DE APLICAÇÃO FINANCEIRA	0000012523	R\$ 24.630,42	D
11/12/2015	1.1.1.03.0001	CAIXA ECONOMICA C/C 4713/003/00000182-3		VLR REF IR SOB RENDIMENTO DE APLICAÇÃO FINANCEIRA	0000012524	R\$ 5.678,71	C
11/12/2015	1.1.3.04.0005	IRRF A COMPENSAR		VLR REF IR SOB RENDIMENTO DE APLICAÇÃO FINANCEIRA	0000012524	R\$ 5.678,71	D
11/12/2015	1.1.1.03.0001	CAIXA ECONOMICA C/C 4713/003/00000182-3		VLR REF IOF SOB RENDIMENTO DE APLICAÇÃO FINANCEIRA	0000012525	R\$ 24.609,94	C
11/12/2015	5.1.1.15.0007	IOF		VLR REF IOF SOB RENDIMENTO DE APLICAÇÃO FINANCEIRA	0000012525	R\$ 24.609,94	D
31/12/2015	6.1.3.01.0001	RESULTADO DO EXERCÍCIO		TRANSFERÊNCIA PARA APURAÇÃO DE RESULTADOS	0000012526	R\$ 60.962.208,10	C
31/12/2015	3.1.1.01.0001	VENDAS FABRICAÇÃO PRÓPRIA		TRANSFERÊNCIA PARA APURAÇÃO DE RESULTADOS	0000012526	R\$ 60.962.208,10	D

Portanto, entendo que restou demonstrado que aqueles registros feitos na conta 2.1.5.01.0001 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES correspondem a vendas efetuadas, as foram plenamente tributadas pela recorrente.

É possível perceber também que estes registros na conta de adiantamento de clientes não tiveram qualquer impacto fiscal, ou seja, em nada interferiu no registro do valor total das vendas efetuadas na conta 3.1.1.01.0001-VENDAS FABRICAÇÃO PRÓPRIA, visto que a cada depósito feito na conta corrente da Caixa Econômica Federal há um registro à débito de conta CEF e a crédito de 3.1.1.01.0001-VENDAS FABRICAÇÃO PRÓPRIA.

No entanto, remanesce a dúvida sobre o motivo da recorrente ter feito tais registros.

Em Recurso Voluntário (e-fls. 5451), a recorrente não é explícita sobre isto, mas dá a entender que cometeu um equívoco nos registros (grifos nosso):

“Pois bem. Para melhor análise da presente demanda, incumbe-nos recordar que, no âmbito do procedimento fiscal precedente ao lançamento tributário, a

fiscalização reconheceu que a empresa recebeu, **de forma efetiva**, a receita no valor de R\$ 26.121.237,80 (vinte e seis milhões, cento e vinte e um mil, duzentos e trinta e sete reais e oitenta centavos), cuja escrituração foi realizada, de modo equivocado, como “*adiantamento de clientes*”, ensejando a constituição do crédito tributário de IRPJ e, por reflexo, de CSLL, bem como das contribuições de PIS e COFINS.”

Exatamente porque a equipe administrativa da recorrente lançou a crédito na conta ADIANTAMENTO DE CLIENTES todos os depósitos feitos, ainda que igualmente tenha realizado a mesma operação a crédito de VENDAS FABRICAÇÃO PRÓPRIA (3.1.1.01.0001), é que houve um estorno no final do trimestre na conta ADIANTAMENTO DE CLIENTES (e-fls. 6.454):

30/09/2015	000008021	1.1.1.02.0001	VLR REF CRED AUTOT	198,50	26,065,987,80 C
01/10/2015	0000019039	1.1.2.01.0001	VLR RECEBIDO CRED TED NET PHONE		
			TELECOMUNICAÇÕES	25,658,406,00	407,581,80 C
01/11/2015	0000018927	2.1.2.01.0001	VLR REF EMPRESTIMOS PAX BR EM		
			04/09/2015	400,000,00	7,581,80 C
Saldo Geral:				26,113,656,00	26,121,237,80
					7,581,80 C

Não é preciso se alongar muito neste ponto, pois resta claro que a recorrente, ao creditar R\$ 25.658.406,00 na conta 1.1.2.01.0001(CEF), não devolveu efetivamente esta quantia à NET PHONE. Trata-se de clara operação de estorno de lançamento.

Vejo também como claro que a recorrente não se utilizou da melhor técnica contábil ao registrar os valores recebidos antecipadamente por seus clientes. Mesmo assim, a totalidade do faturamento, amparado pelas notas fiscais e pelos valores recebidos em conta corrente foi levada à tributação.

O auto de infração, por sua vez, limitou-se a considerar omissão de receita os valores depositados e creditados na conta 2.1.5.01.0001 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES sem ter se atentado aos fatos acima descritos, que demonstram que não houve omissão de qualquer receita de vendas.

Ademais, o argumento da Fiscalização aparenta, e digo “aparenta” porque não está explícito do AINF, que o registro na conta 2.1.5.01.0001 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES se deveu exclusivamente por ausência de contrato escrito entre a empresa e seus clientes. Este relator desconhece fundamento legal que faça esta exigência.

Afinal, não há dúvidas de que houve contrato entre as partes para adiantamento de valores, até porque se assim não fosse seus clientes não adiantariam dezenas de milhões de reais. Ocorre que este contrato, como sabemos, não precisa ser escrito.

Sobre este assunto, transcrevo o seguinte trecho da Impugnação, do qual concordo plenamente:

“Sob este prisma, é fundamental pontuar que a relação negocial existente entre contratante e contratado, não necessariamente poderá ser firmada por meio de um contrato formal.

Com efeito, de acordo com o Código Civil, o contrato pode ser entendido como negócio bilateral, ou plurilateral, que sujeita as partes à observância de conduta idônea à satisfação dos interesses de que regulam, visando criar, modificar, resguardar, transmitir ou extinguir relações jurídicas.

Ainda de acordo com as disposições do Código Civil, para ser considerado válido, o contrato deve possuir: (i) a declaração da vontade, que pode ser expressa na lei ou tacitamente (manifestação da vontade); (ii) proposta e (iii) aceitação.

Nesse limiar, salvo quando expressamente determinado pela Lei, a validade da declaração de vontade não depende de forma especial, conforme disposto no art. 107 do Código Civil, *in verbis*:

*Art. 107. A validade da declaração de vontade **não dependerá de forma especial**, senão quando a lei expressamente a exigir.*

[grifos e destaques nossos]

Assim, para aferição de validade no negócio jurídico, quando a lei não exigir forma específica, bastará a verificação dos requisitos previstos no art. 104 do CC, *ipsis litteris*:

Art. 104. A validade do negócio jurídico requer:

I - agente capaz;

II - Objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

III - forma prescrita ou não defesa em lei.

É por todos estes motivos que proponho que seja negado provimento ao Recurso de Ofício e dado provimento ao Recurso Voluntário, cancelando integralmente o auto de infração. Por este motivo, deixo de apreciar a questão subsidiária da aplicação da alíquota de PIS e da COFINS por se tratar de empresa situada na ZFM.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso de Ofício e do Recurso Voluntário para, no mérito, negar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento do Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral – relator.