



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18470.725174/2012-50
ACÓRDÃO	1202-001.298 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PAX 2007 CONSULTORIA E GESTÃO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.

Comprovado no procedimento de diligência fiscal que o saldo credor de caixa apontando no procedimento fiscal foi devidamente justificado com base nos lançamentos contábeis e fiscais da Contribuinte, impõe-se o afastamento da autuação fiscal relativa à infração.

GLOSA DE CUSTOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A contabilidade escriturada pelo interessado deve estar respaldada em documentação probante que respalde as informações constantes em seus Livros Fiscais e Contábeis.

DEDUÇÃO DE DESPESAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. EFETIVIDADE DO SERVIÇO PRESTADO. NECESSIDADE PARA MANUTENÇÃO DA FONTE PRODUTORA. GLOSA PROCEDENTE

Compete à Interessada apresentar prova documental hábil e idônea da ocorrência de despesas objeto de dedução da base de cálculo do IRPJ, quando a glosa versar sobre a não comprovação.

Quando for o caso de demonstrar a efetividade do serviço prestado, bem como a necessidade para a sua atividade e manutenção da fonte produtora, serviços adstritos à mera liberalidade não devem ser considerados como dedutíveis.

Se não comprovadas a realização das despesas, ou a efetividade e necessidade dos serviços prestados, ônus sob encargo da Contribuinte, impõe-se a manutenção da autuação fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

As conclusões relativas ao lançamento principal devem ser as mesmas para os lançamentos dele decorrentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência referente ao saldo credor de caixa.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Novaes Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Roney Sandro Freire Correa, Ana Cecilia Lustosa da Cruz (suplente convocada), Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente o Conselheiro Marcelo José Luz de Macedo, substituído pela Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por PAX 2007 – CONSULTORIA E GESTÃO – visando reformar o acórdão nº 12-73.371, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro, que considerou parcialmente procedente a impugnação apresentada. O julgado restou assim ementado e decidido:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Torna-se prescindível a diligência, quando a interessada, mesmo que por amostragem, tem condições de anexar aos autos as provas documentais, coincidentes em datas e valores, para demonstrar a veracidade da sua escrituração fiscal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.

Demonstrada a existência de saldo credor da conta Caixa em diversos momentos do período de apuração, a exigência a título de omissão de receitas deve ser mantida.

GLOSA DE CUSTOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A contabilidade escriturada pelo interessado deve estar respaldada em documentação probante que respalde as informações constantes em seus Livros Fiscais e Contábeis.

GLOSA DE DESPESAS.

Inexiste motivos para a manutenção da glosa de despesas, se a interessada apresenta prova documental hábil e idônea da sua ocorrência, quando a glosa versar sobre a não comprovação.

No entanto, quando for o caso de demonstrar a efetividade do serviço prestado, bem como a necessidade para a sua atividade e manutenção da fonte produtora, serviços adstritos à mera liberalidade não devem ser considerados como dedutíveis.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS. CSLL

As conclusões relativas ao lançamento principal devem ser as mesmas para os lançamentos então decorrentes.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Acórdão

Acordam os membros da Turma, por unanimidade de votos, ACOLHER EM PARTE a impugnação para REJEITAR o pleito diligencial e, no mérito, considerar devido o IRPJ no valor de R\$ 2.621.642,05; a CSLL no valor de R\$ 952.168,39; o PIS no valor de R\$ 112.505,04 e a COFINS no valor de R\$ 518.205,11, todos acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora.

Este processo foi objeto de julgamento por Turma Ordinária deste Conselho que aprovou a Resolução nº 1402-000.438 para converter o julgamento em diligência.

Adoto, por concordar com seu teor, o relatório integrante daquela Resolução, complementando-o em seguida com os fatos a ele posteriores:

Trata o presente feito de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela DRJ de São Paulo de improcedência de impugnação da contribuinte PAX 2007 DISTRIBUIDORA E COMÉRCIO DE EQUIPAMENTOS E CARTÕES DE TELEFONIA LTDA. ante a lavratura de auto de infração pela suposta omissão de

receitas decorrentes de saldo credor de caixa, verificado no ano-calendário de 2008.

Ante ao minucioso relatório empreendido pela DRJ adoto-o em sua integralidade complementando-o ao final no que necessário:

Versa o processo sobre a controvérsia instaurada em razão da lavratura pelo Fisco dos autos de infração de IRPJ (fls. 664/671); de PIS (fls. 672/678); de COFINS (fls. 679/685) e de CSLL (fls. 686/693), respectivamente nos valores de R\$ 2.625.296,98; R\$ 112.505,04; R\$ 518.205,11 e R\$ 953.746,91. Todos acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora.

As razões da autuação encontram-se no Termo de Verificação Fiscal (fls. 610/612), conforme a seguir, em síntese, reproduzo:

- a) A sociedade tem por objeto social a distribuição e comércio em geral de equipamentos de telefonia, cartões e outras formas representativas de créditos de telefonia;
- b) Em 2008 sua forma de tributação do IRPJ era pelo Lucro Real com apuração anual;
- c) Em 26/05/2011, o contribuinte foi intimado a justificar a divergência em sua DIPJ entre o valor zerado do estoque final de mercadorias lançado na apuração do custo das mercadorias vendidas (CMV) e o valor de R\$ 9.847.111,56 de estoque final de mercadorias lançado no Balanço Patrimonial;
- d) Em resposta, o contribuinte apresentou registros contábeis do seu Livro Razão relativos aos CMV, planilha de contabilização do CMV, bem como os registros contábeis do Balancete Analítico e do Balanço Patrimonial, demonstrando que houve apenas um erro no preenchimento em sua DIPJ, com o lançamento direto do total do CMV na ficha da DIPJ. Tal fato não alterou a apuração do lucro real conforme seus registros contábeis;
- e) Em 01/09/2011, o contribuinte foi intimado a comprovar a regularidade dos valores selecionados pelo Fisco na contabilidade, lançados em contas de custos de mercadorias vendidas; em contas relacionadas a contratos de mútuo e em contas de despesas relacionadas à prestação de serviços por pessoas jurídicas, bem como a justificar os saldos credores na conta caixa;
- f) Em resposta às contas de CMV, o contribuinte apresentou planilhas de apropriação de custos, em que, por amostragem, o Fisco verificou a equivalência com os valores presentes nas notas fiscais de entrada e de saída de mercadorias, bem como os valores lançados nas contas do Livro Razão. Desta análise, conforme planilha anexa ao Termo de Verificação Fiscal, valores lançados a

maior na apuração do lucro real, no Livro Razão, dos custos dos Produtos “TUP 20” e “TUP 60”;

g) Em resposta às contas de mútuo, o contribuinte apresentou os extratos bancários que comprovaram a correspondência entre datas e valores dos registros contábeis das entradas e saídas dos recursos provenientes de mútuo;

h) Quanto às contas de despesas referentes à prestação de serviços por pessoa jurídica, o contribuinte não apresentou documentação referente às notas fiscais nº 22; 67 e 73 da empresa GK CAMPOS ASSESSORIA EMPRESARIAL;

i) Com relação aos dispêndios com a V. PINHEIRO REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS e LATTANZI ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO DE BENS LTDA., tem-se que o contribuinte não comprovou a efetividade do serviço prestado, bem como a sua necessidade à atividade da empresa e manutenção da respectiva fonte produtora;

j) Em referência aos saldos credores de caixa, o contribuinte alegou que: as vendas eram feitas à vista, com pagamentos em espécie recebidos adiantados, antes das efetivas emissões das notas fiscais correspondentes às vendas; houve atraso nos lançamentos contábeis das notas fiscais emitidas que eram debitadas diretamente na conta caixa da empresa de forma concentrada ao final de cada mês e não utilizou contas relacionadas a estes “adiantamento de clientes”;

k) O contribuinte apresentou uma planilha da conta caixa intitulada “Simulação de Adiantamentos do Campo”, em que se lança a débito na Conta Caixa o valor das notas fiscais com datas baseadas na escrituração do Livro de Registro de Saída. O mesmo também lança a débito na conta caixa valores intitulados como “Valor Antecipação de Clientes”;

l) Em complemento à resposta, o contribuinte apresentou em 20/03/2012, os registros de saída relacionados às vendas de mercadorias, com planilhas totalizando os valores diários e mensais do ano de 2008;

m) Em 11/05/2012, o contribuinte entregou planilhas retificando os totais dos valores diários de venda de mercadorias apresentados em 20/03/2012, apurados conforme os valores e datas das notas fiscais de venda de mercadorias constantes do seu registro de saídas;

n) Com base nas planilhas supracitadas o Fisco recompôs o Saldo da Conta Caixa (planilha anexa ao Termo de Verificação Fiscal), já que o contribuinte lançava a débito na conta caixa, de forma

concentrada, no final do mês, os valores das notas fiscais de vendas realizadas à vista. Nesta recomposição, apuramos, ainda, saldos credores de caixa. Sendo assim, elaboramos planilha de apuração de tributação dos saldos credores de caixa, em anexo, pelo qual foi excluído dos saldos seguintes os valores sujeitos à tributação dos momentos anteriores;

o) Não foi considerado pelo Fisco, ao recompor o Caixa, os valores alegados pelo contribuinte como “Antecipação de Clientes”, uma vez que não houve a devida comprovação dos mesmos, nem mesmo o seu registro contábil;

p) Por fim, diante da planilha de contabilização do CMV e dos respectivos registros contábeis do Livro Razão, o Fisco constatou valores lançados em dezembro de 2008 como “COMPL.” Na contabilização do CMV referentes aos produtos PDV – RECARGA VIRTUAL”; “REC. FÍSICA – OI 15” e “REC. FÍSICA – OI 20”;

q) Sendo assim, foi o contribuinte intimado a esclarecer, com apresentação de documentação comprobatória, a origem desses valores;

r) Em resposta, o contribuinte apresentou as fichas de KARDEX, com a apuração mensal dos custos dos 3 produtos mencionados, e informou que tais lançamentos se referiam a ajuste de inventário devido a diferenças observadas no inventário do estoque ao final do exercício, não tendo localizado a documentação pertinente;

s) O Fisco constatou, ainda, conforme planilha em anexo ao Termo de Verificação Fiscal, pela análise das fichas de KARDEX apresentadas com a apuração mensal dos custos, valores lançados a maior na apuração anual no Livro Razão dos custos dos produtos “OI 15” e “OI 20”.

Devidamente cientificada (fls. 665; 673; 680 e 687), em 05/06/2012, a interessada, em 05/07/2012, apresentou impugnação (fls. 721/744), cujo teor, em síntese, a seguir reproduzo:

I – Resumo das Operações da Impugnante a) Os produtos distribuídos são os cartões telefônicos indutivos (“cartões de orelhão” ou cartões “TUP – TERMINAL PÚBLICO URBANO”); “CHIPS” e “RECARGAS” para telefones celulares pré-pagos (‘PDV – RECARGA VIRTUAL” e cartões pré-pagos de recarga: OI 15 e OI 20);

b) A distribuição desses produtos é feita de forma direcionada ao pequeno varejo;

c) A operação da impugnante baseia-se na compra destes produtos diretamente da OI ou de fornecedores específicos pela OI (caso do

TUP) para revender aos milhares de pontos de venda do pequeno varejo que, por sua vez, fazem a revenda ao consumidor final;

d) No caso dos produtos físicos, os vendedores captam pedidos de compra nas visitas aos clientes e fazem as entregas diretamente, caso tenham produtos suficientes em mãos ou encaminham pedido de compra para a empresa que faz a entrega;

e) Quanto à recarga virtual, os vendedores captam os pedidos de compra durante as visitas aos clientes e efetuam uma transação eletrônica a partir do seu dispositivo móvel para o dispositivo móvel do cliente (previamente cadastrado e aprovado como ponto de venda), ocorrendo uma transferência eletrônica da quantidade comprada entre o estoque do vendedor e o cliente;

II – Saldo Credor de Caixa Decorrente de Escrituração Tardia – Não Correspondente à Receita Omitida

f) O saldo credor de caixa não corresponde a receitas omitidas, mas sim a receitas que foram regularmente contabilizadas e oferecidas à tributação, ainda que com pequenos atrasos, plenamente justificados pela complexidade das operações;

g) Essa contabilização tardia, que gerou os saldos credores de caixa apressadamente tomados como receita omitida pelo Fisco, ocorria, exatamente, em razão de a impugnante realizar apenas vendas à vista e os procedimentos de prestação de contas dos inúmeros vendedores e a redação manual das correspondentes notas fiscais não ocorrerem simultaneamente à venda dos produtos;

h) Isso acontecia pelo fato de à época ainda não haver a utilização das notas fiscais eletrônicas, cujo advento facilitou sobremaneira os controles internos da impugnante;

i) Os vendedores realizavam as vendas, entregavam os produtos aos compradores e prestavam as contas à impugnante, entregando-lhe o dinheiro correspondente. Esse montante era antecipado ao caixa da empresa antes da efetiva emissão das notas fiscais;

j) Assim, o dinheiro entrava na Conta Caixa da empresa e, por óbvias razões de segurança era transferido ao banco antes mesmo da emissão das notas fiscais e da sua regular contabilização;

k) Essa sistemática ocorria por completa impossibilidade física de se emitir, manualmente, todas as notas fiscais das várias dezenas de vendas realizadas diariamente por cada um dos cerca de 80 vendedores da impugnante;

l) O fato de a impugnante não ter aberto conta para crédito desses “adiantamentos de clientes”, lançando as contrapartidas de débito

quando da efetiva emissão das notas fiscais, não impede se reconheça que essas diferenças não corresponderam a qualquer receita omitida;

m) Como a emissão e a contabilização dessas notas fiscais ocorriam ao longo do mês, a entrada do dinheiro na Conta Caixa não correspondia, no tempo exato, às vendas realizadas;

n) Se as respectivas notas fiscais tivessem sido emitidas concomitantemente à realização das vendas, esses saldos credores não existiriam, o que demonstra não ter ocorrido qualquer omissão de receita;

o) A demonstração é feita da seguinte forma: i) a planilha dos registros de saída apresenta a relação de todas as notas fiscais de venda emitidas em 2008 por data de emissão; ii) na planilha contendo cópia do Livro Razão da Conta Caixa, a impugnante destaca, em vermelho, os lançamentos únicos realizados ao fim dos meses, dos totais das notas fiscais emitidas em cada um desses meses; iii) com base na premissa de que as notas fiscais foram emitidas posteriormente à efetiva entrada dos valores na Conta Caixa, a impugnante elaborou planilha simulando os efeitos no saldo do caixa decorrentes da contabilização de alguns adiantamentos em relação às emissões das respectivas notas fiscais;

p) A planilha constante do documento 4 apresenta a relação de notas fiscais conforme emitidas e identifica, em vermelho, os valores que correspondem aos adiantamentos recebidos, fazendo referência em cada caso a que notas fiscais esses adiantamentos se referem;

q) Conforme se verifica das citadas planilhas de “Recomposição dos Saldos da Conta Caixa” e de “Apuração de Tributação de Saldos Credores da Conta Caixa”, a autoridade lançadora simplesmente considerou que as entradas de caixa ocorreram nas datas de emissão das notas fiscais de venda, desconsiderando, porém, que a emissão dessas notas ocorria posteriormente ao recebimento dos pagamentos feitos pelos clientes, bem como que são estas diferenças que correspondem aos saldos credores de caixa objeto da tributação;

r) Está-se diante de receitas, cujas origens não são comprovadas, mas tão-somente de receitas que ainda que com pequenos e demonstrados atrasos, foram inteiramente contabilizados e oferecidos à tributação e, assim, não foram omitidas;

s) A inaplicabilidade da presunção de omissão de receita à espécie decorre, ainda, das características da operação da impugnante, cuja única atividade é a revenda de alguns poucos produtos da “OI”;

t) Tais produtos, por sua natureza, são “tabelados”, isto é, têm preço de venda para o consumidor final fixado pelo fornecedor, no caso a “OI”, bem como têm margem de lucro apertadíssima, a qual, atualmente, quando a operação já se encontra madura, varia entre 7% e 8%;

u) Neste sentido, cabe destacar que as mercadorias vendidas pela impugnante devem ser revendidas nos pontos de venda de pequeno varejo aos consumidores finais pelos preços brutos de venda (antes dos descontos) constantes das notas fiscais de vendas emitidas pela OI contra a impugnante, cuja margem de lucro consiste na metade dos descontos concedidos pela empresa telefônica, eis que a outra metade, por força de expressa disposição contratual, deve corresponder à margem de lucro dos pontos de venda de pequeno varejo;

v) Assim, a prevalecer a presunção de omissão de receita em que se baseia a autuação, a margem bruta da impugnante no ano de 2008 saltaria dos 2,32% apurados na DIPJ/2009 para 9,02%, um elevadíssimo, fantástico e irreal acréscimo de 388,79%, inteiramente incompatível com a realidade econômico-financeira da operação;

w) Deveria o Fisco, diante do que foi apresentado na fase investigatória, ter se desincumbido do seu ônus e comprovado a efetiva ocorrência de omissão de receita, razão pela qual entende ser improcedente a autuação;

III – Glosa de Custos

a) A glosa de custos refere-se:

i) a valores supostamente lançados a maior na apuração anual dos produtos “TUP 20” e “TUP 60”; “OI 15” e “OI 20”; e

ii) falta de comprovação dos valores lançados em CMV referentes aos produtos “PDV –RECARGA VIRTUAL”; “REC. FÍSICA – OI 15” e “REC. FÍSICA – OI 20”;

b) O CMV representa o valor do custo de aquisição dos produtos que foram vendidos e sua determinação está diretamente ligada à média dos preços de aquisição pagos pelo comerciante na composição do seu estoque para revenda;

c) No caso de inexistir histórico de alteração desse preço de compra, o CMV não se altera;

- d) Os comprovantes de contabilização do CMV apresentam exatamente os valores unitários e as quantidades de mercadorias vendidas para cada produto que foi utilizado pelo contador para cálculo dos custos registrados no Razão;
- e) A planilha KARDEX representa o controle de estoque de produtos, na qual são lançadas as quantidades compradas e revendidas. As quantidades vendidas em cada mês são exatamente as mesmas utilizadas para cálculo dos custos registrados no Razão;
- f) Na planilha KARDEX o custo unitário das mercadorias em estoque foi calculado através de uma fórmula ($CMU = \frac{ESTOQUE\ INICIAL \times CUSTO\ UNITÁRIO\ MÉDIO + COMPRAS \times CUSTO\ UNITÁRIO\ DA\ COMPRA}{ESTOQUE + COMPRAS}$), custo unitário esse que multiplicado pelas quantidades vendidas faz chegar ao CMV em cada mês;
- g) Algumas diferenças entre os valores calculados nos “comprovantes de contabilização” e nas planilhas KARDEX decorrem do fato de estas últimas utilizarem resultado de fórmulas do Excel com precisão de 15 casas decimais para cálculo dos custos médios unitários, ao passo que os custos médios unitários utilizados nos citados comprovantes apresentam 4 casas decimais;
- h) Quanto aos produtos ‘OI 15” e “OI 20”, é possível verificar que os valores dos custos mensais calculados na planilha KARDEX correspondem exatamente aos valores lançados no Razão, apenas com diferenças mínimas nos meses de abril e maio para o OI 15, pela imprecisão no resultado das fórmulas como acima esclarecido;
- i) Os valores dos custos unitários utilizados na Planilha de Apropriação do Custo de Produtos Vendidos em 2008 correspondem aos respectivos valores unitários das notas fiscais de compra, que não se alteraram durante o ano;
- j) A diferença substancial aparece no mês de junho de 2008, em razão dos lançamentos na planilha KARDEX da entrada de 4.000 unidades do produto OI 15 e de 5.000 unidades do produto OI 20, ambas lançadas a custo zero e ocorridas em 05/06/2008;
- k) Tais entradas a custo zero ocorreram por se tratarem de bonificações;
- l) Assim, o aumento da quantidade de produtos disponível para venda, sem que isso implicasse em aumento de custo, acarretou na diminuição do custo unitário do produto em estoque a partir da entrada dessas bonificações e, conseqüentemente, diminuiu o custo total das quantidades vendidas ao fim de cada mês subsequente (quantidade vendida x custo médio unitário);

- m) Ocorre que no Razão dos Custos já constam os lançamentos dos créditos referentes a estas bonificações;
- n) Tais lançamentos no Razão têm efeito similar à diminuição do custo e ainda com efeito imediato, ao passo que o lançamento da bonificação na planilha KARDEX implicou na diluição desta redução pelas quantidades de produtos vendidos subsequentemente;
- o) A planilha KARDEX, portanto, está duplicando as diminuições dos custos, que já foram lançados diretamente no Razão. Ou seja, esses lançamentos no KARDEX, que foram considerados pelo Fisco, estão equivocados, pois como os valores dos produtos bonificados foram lançados a crédito no Razão do Custo das Mercadorias, os produtos bonificados não poderiam ser desconsiderados na planilha KARDEX, como efetivamente ocorreu;
- p) A impugnante, a fim de demonstrar este equívoco, fez alterações na planilha KARDEX, retirando estes lançamentos que causam duplicidade;
- q) Dessa forma, retirando-se os lançamentos realizados em duplicidade, ao se comparar a planilha KARDEX com os lançamentos do Razão, chegam-se aos seguintes valores:

Produto "Oi 15":

Mês	Apuração do Contribuinte	Custo - Razão	Custo a maior	Comprovaantes de Apuração			Apuração do Contribuinte (corrigida)	Custo a maior
mar	598.377,59	598.379,46	1,87	49.670	12,0471	598.379,46	598.377,59	1,87
abr	1.501.584,17	1.501.587,46	3,29	124.640	12,0474	1.501.587,94	1.501.584,17	3,29
mai	2.289.702,03	2.289.709,94	7,91	190.060	12,0473	2.289.709,84	2.289.702,03	7,91
Jun	2.191.574,49	2.217.834,97	26.260,48	184.097	12,0471	2.217.834,97	2.217.839,84	-4,87
Jul	2.150.608,87	2.162.924,29	12.315,42	179.539	12,0471	2.162.924,29	2.162.922,99	1,30
Ago	2.089.823,03	2.095.773,75	5.950,72	173.965	12,0471	2.095.773,75	2.095.769,81	3,94
Set	1.333.788,88	1.335.577,65	1.788,77	110.863	12,0471	1.335.577,65	1.335.574,24	3,41
Out	1.601.113,80	1.602.119,73	1.005,93	132.988	12,0471	1.602.119,73	1.602.115,15	4,58
Nov	1.301.462,26	1.301.881,91	419,65	108.066	12,0471	1.301.881,91	1.301.878,01	3,90
Dez	1.496.788,38	1.497.032,88	244,50	124.265	12,0471	1.497.032,88	1.497.028,31	4,57
Total	16.554.823,50	16.602.822,04	47.998,54			16.602.822,41	16.602.792,15	30,26

Produto "Oi 20":

Mês	Apuração do Contribuinte	Custo - Razão	Custo a maior	Comprovaantes de Apuração			Apuração do Contribuinte (corrigida)	Custo a maior
Mar	631.426,70	631.428,67	1,97	39.310	16,0628	631.428,67	631.426,70	1,97
Abr	1.796.779,21	1.796.784,81	5,60	111.860	16,0628	1.796.784,81	1.796.779,21	5,60
Mai	2.895.648,01	2.895.657,02	9,01	180.271	16,0628	2.895.657,02	2.895.648,01	9,01
Jun	2.852.083,14	2.897.793,37	45.710,23	180.404	16,0628	2.897.793,37	2.897.780,37	13,00
Jul	2.709.288,68	2.733.133,61	23.844,93	170.153	16,0628	2.733.133,61	2.733.123,10	10,51
Ago	2.492.992,63	2.499.660,81	6.668,18	155.618	16,0628	2.499.660,81	2.499.652,50	8,31
Set	1.890.346,92	1.892.840,35	2.493,43	117.840	16,0628	1.892.840,35	1.892.834,27	6,08
Out	1.967.515,73	1.968.721,02	1.205,29	122.564	16,0628	1.968.721,02	1.968.714,80	6,22
Nov	1.634.680,42	1.635.257,29	576,87	101.804	16,0628	1.635.257,29	1.635.252,16	5,13
Dez	1.560.766,83	1.561.095,34	328,51	97.187	16,0628	1.561.095,34	1.561.090,46	4,88
Total	20.431.528,27	20.512.372,29	80.844,02			20.512.372,29	20.512.301,58	70,71

r) Observa-se que as novas diferenças são de ordem compatível com a diferença de quantidade de casas decimais entre a planilha KARDEX e a planilha Apresentação do Custo de Produto Vendido 2008;

s) Em resumo, a impugnante efetuou a apuração dos custos com base nos custos unitários dos produtos adquiridos e nas respectivas quantidades vendidas e contabilizou os créditos referentes às bonificações diretamente no Razão do Custo de Mercadorias Vendidas;

t) Por sua vez, na planilha KARDEX, o cálculo da apuração de custos considerou as quantidades vendidas e os custos unitários das unidades em estoque e, ainda, considerou a redução dos custos unitários quando das entradas de bonificações;

u) Assim, como foi feito o lançamento dos créditos das bonificações diretamente no Razão, o cálculo da planilha KARDEX utilizada nos lançamentos provoca a duplicação contábil da redução de custo das

bonificações, apontando custos inferiores aos apontados no Razão em valores equivalentes aos valores das bonificações recebidas;

v) Quanto aos produtos “TUP 20” e “TUP 60”, as diferenças encontradas pelo Fisco, baseadas nos valores lançados na planilha KARDEX, corresponderam à ínfimos 0,23% e a 0,33% dos custos contabilizados pela impugnante em relação aos produtos “TUP 20” e “TUP 60”;

w) Esse fato já seria motivo para sequer haver autuação;

x) A planilha KARDEX não pode ser tomada como única fonte fidedigna de apuração dos custos da impugnante, como fez a autoridade lançadora, na medida em que esta também contém uma série de pequenos erros;

y) Tais erros decorrem em parte dos complexos cálculos necessários para a determinação dos custos unitários de aquisição de vários produtos adquiridos conjuntamente em uma mesma nota fiscal, decorrentes dos descontos globais e variáveis concedidos pela OI em cada uma das suas notas fiscais de vendas;

z) Nas notas fiscais emitidas pela OI, para chegar-se ao custo unitário de cada produto, é necessário fazer um complexo cálculo para determinar os percentuais de rateio do desconto concedido pela companhia telefônica;

aa) Na elaboração desses cálculos não raro ocorriam pequenos erros que geravam pequenas diferenças percentuais de rateio do desconto concedidos pela OI e, logo, na determinação do custo de aquisição de cada produto indicado na nota fiscal de entrada;

bb) A tabela abaixo bem exemplifica os erros constantes da planilha KARDEX, não percebidas pela autoridade lançadora:

NF 40.970, de 12/06/2008:

Tipo	Qtd.	Crédito	0,1185 / Crédito	Desconto kardex	Desconto Prod.	Kardex / 0,9075	kardex	Preço Unitário na NF (créditos)	Preço Unitário Entrada KARDEX	Preço Apuração Junho (1/0,9075)	Preço do Crédito na KDX (entrada)	Preço do Crédito na Apuração
Tup20	230.000	4.600.000	545.100,00	46.333,50	9,29%	498.766,50	452.630,60	2.150284756	2.168550006	2.167362992	0,1084	0,1084
Tup40	290.000	11.600.000	1.374.600,00	130.587,00	10,50%	1.244.013,00	1.128.941,80	4.300549512	4.289700009	4.286721763	0,2145	0,2143
Tup60	12.000	720.000	85.320,00	8.958,60	11,73%	76.361,40	69.297,97	6.450854268	6.363449954	6.362975207	0,3182	0,3181
Totais	532.000	16.920.000	2.005.020,00	185.879,10		1.819.140,90	1.650.870,37					
		% Crédito		Desconto / Crédito		Custo / NF						
TUP 20		27,19%		24,93%		27,42%						
TUP 40		68,56%		70,25%		68,38%						
TUP 60		4,26%		4,82%		4,20%						

cc) Na nota fiscal acima, como em várias outras, o percentual de rateio entre os produtos adquiridos do desconto global concedido pela OI não está correto na planilha KARDEX, contendo pequenos

erros que comprometem por completo as apurações levadas a efeito pela autoridade lançadora;

dd) A planilha KARDEX não considera as perdas sofridas pela impugnante no curso de 2008, todas regularmente contabilizadas no Razão com apoio em listagens contendo a data da ocorrência, o número do correspondente boletim, o nome do funcionário, o produto e a quantidade perdida;

ee) Tudo isso evidencia que a planilha KARDEX por conter pequenos erros de apuração dos custos das mercadorias vendidas, similares em sua magnitude àqueles em que se funda a autuação, jamais poderia ter sido tomada pela autoridade lançadora como base única e exclusiva para a glosa que lastreia as autuações, que por isso devem ser julgadas improcedentes neste particular;

Ajuste de Estoque dos Produtos – PDV RECARGA VIRTUAL; REC. FÍSICA – OI 15 e REC. FÍSICA OI 20

a) De fato, em dezembro de 2008 a impugnante contabilizou um complemento do CMV correspondente ao ajuste de estoque dos produtos “RECARGA VIRTUAL”, “OI 15 e OI 20”;

b) Ou seja, considerando a sistemática das operações da impugnante, que gerava um atraso na emissão das notas fiscais de venda – conforme esclarecido acima – a impugnante, ao final do ano de 2008, fez um inventário do seu estoque a fim de verificar quais e quantos produtos foram vendidos sem que tivesse ocorrido a devida escrituração das notas fiscais;

c) Realizado o inventário e verificadas as quantidades e tipos de produtos vendidos, a impugnante fez lançamentos complementares do CMV;

d) É importante registrar que não há qualquer erro ou inconsistência na contabilização do CMV, tendo a autoridade lançadora analisado todas as notas fiscais de entrada, isto é, as notas fiscais de compras das mercadorias “Recarga Virtual”, OI 15 e OI 20;

e) O erro das autuações, neste particular, está no fato de a autoridade lançadora ter desconsiderado que a impugnante também contabilizou um Complemento de Receita em dezembro de 2008 equivalente às vendas dos produtos, cuja saída foi identificada neste inventário como ajuste de estoque;

f) As receitas foram contabilizadas considerando o preço de venda destes produtos, à exceção da “RECARGA VIRTUAL”, que, por ser um produto virtual, cuja implementação das vendas no primeiro

ano de operação da empresa (2008) apresentou diversos problemas operacionais, levando a muitas perdas, a venda foi contabilizada pelo preço mínimo permitido, conforme abaixo indicado:

Produto	CMV	Receita de Vendas
"Recarga Virtual"	R\$ 691.788,15	R\$ 691.788,15
"Oi 15"	R\$ 904.556,50	R\$ 1.058.698,50
"Oi 20"	R\$ 887.758,83	R\$ 1.039.038,40

g) Tal procedimento, de contabilizar a receita de venda neutralizou por completo o efeito no resultado fiscal decorrente desse ajuste no estoque, caracterizando uma operação de comercialização normal, na qual o reconhecimento dos custos das mercadorias foi acompanhado de reconhecimento da correspondente receita de venda;

IV – Glosa de Despesas – Da Documentação e da Efetiva Prestação dos Serviços

a) GK CAMPOS ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA. – Ao contrário do que consta do auto de infração, apenas a nota fiscal nº 22 foi emitida pela GK CAMPOS ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA.; as notas fiscais nº 67 e 73 forma emitidas pela JCC GESTÃO EMPRESARIAL, do que aí já decorre, por si só, a improcedência da autuação neste ponto; embora não tenha localizado a nota fiscal nº 22, a impugnante apresenta extrato bancário que comprova o pagamento líquido de R\$ 7.000,00, referente ao valor bruto de R\$ 7.458,71; a impugnante apresenta também as notas fiscais nºs. 15, 16, 19 e 25 emitidas pela GK CAMPOS ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA. e seus respectivos comprovantes de pagamento; a nota fiscal nº 22 e seu pagamento, assim como as demais notas fiscais da GK CAMPOS ASSESSORIA EMPRESARIAL e respectivos pagamentos foram devidamente escriturados pela impugnante;

b) JCC GESTÃO EMPRESARIAL – Além da cópia das notas fiscais 67 e 73 também apresenta cópia das notas fiscais 66 e 72, uma vez que a nota fiscal nº 67 foi paga juntamente com a nota fiscal nº 66 e a nota fiscal nº 73 foi paga juntamente com a nota fiscal nº 72; conforme descrição das referidas notas fiscais, a JCC GESTÃO EMPRESARIAL prestou serviços de RH pagos através das notas fiscais nºs. 66 e 72 e serviços de consultoria referentes ao Programa "PEV", pagos através das notas fiscais nºs. 67 e 73;

c) V. PINHEIRO REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA. – Nesse caso, entendeu o fisco que não foi comprovada a efetividade dos serviços prestados; dentro do prazo da impugnação foi localizado o contrato

de assessoria administrativa e financeira; tal contratação foi realizada em dezembro de 2007; destaca-se o largo conhecimento da empresa contratada no mercado de telefonia, adquirido inicialmente pela condição de representante comercial da CLARO, experiência essa que somada à qualificação de seus sócios, habilitou-a na prestação de serviços de consultoria e assessoria como os prestados à impugnante para outras empresas com atividade similar; também apresenta as notas fiscais de serviços por ela emitidas, bem como os correspondentes comprovantes de pagamento;

d) LATTANZI ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO DE BENS LTDA. – prestou serviço de consultoria imobiliária, visando a localização e escolha de imóveis.

Requer ainda o interessado seja o julgamento convertido em diligência.

Conforme assentado alhures, a decisão recorrida considerou parcialmente procedente a impugnação, apenas para considerar comprovada a dedução de custos relativos às notas fiscais nºs 67 e 73, emitidas pela empresa JCC GESTÃO EMPRESARIAL LTDA, apresentadas com a impugnação.

A Resolução nº 1402-000.438 não foi atendida pela unidade da RFB responsável.

O processo foi novamente pautado para julgamento, tendo-se aprovado nova Resolução (1402-000.782) para convertê-lo em diligência.

Desta feita, por determinação do Sr. Delegado da DRFB2 do Rio de Janeiro, a unidade de origem prestou as informações de fls. 1.915 a 1.917, com a seguinte conclusão quanto à infração de omissão de receita presumida a partir da constatação de saldo credor de caixa:

Levando-se em consideração a tipicidade da atividade da empresa, em que os recebimentos das vendas eram efetivados ao longo do mês para posterior emissão das respectivas notas fiscais, conforme relatado pelo sujeito passivo em sua impugnação, e que houve a identificação destas notas fiscais de venda na referida planilha de recomposição da conta caixa apresentada pelo sujeito passivo, às fls. 209 a 254, e que as mesmas estão registradas no Livro de Registro de Saídas de Mercadorias, cujos valores estão compatíveis com o valor da receita de vendas declarado na DIRI, às fls. 07, podemos considerar, s.m.j., que a anomalia do saldo credor de caixa foi decorrente de um equívoco temporal dos registros contábeis do sujeito passivo, sendo, s.m.j., admissível como válida a recomposição da conta caixa apresentada pelo sujeito passivo, às fls. 209 a 254, onde não há saldo credor.

A Contribuinte, cientificada das conclusões da diligência empreendida, apresentou a petição de fls. 1.924 a 1.926, pugnando pela improcedência do lançamento fiscal dada a inexistência de saldo credor de caixa.

Em seguida, considerando-se que o Conselheiro relator do feito não mais integra o Colegiado de origem, procedeu-se a novo sorteio, cabendo-me a relatoria do feito.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Maurício Novaes Ferreira, Relator.

1 – ADMISSIBILIDADE

A admissibilidade do recurso voluntário foi devidamente atestada quando este processo veio a julgamento e foi convertido em diligência, nos termos da Resolução nº 1402-000.438, motivo pelo qual o apelo deve ser conhecido.

2 – MÉRITO

2.1 – Presunção de omissão de receita por saldo credor de caixa

A autoridade fiscal, analisando o livro Razão apresentado no curso do procedimento que resultou na autuação ora em julgamento, considerou que a Contribuinte apresentou saldo credor de caixa em diversos meses de 2008.

A Contribuinte, por outro lado, desde a impugnação sustenta que o fato indiciário da presunção somente aconteceu porque, em função da natureza de suas operações comerciais, realizava vendas à vista cujas notas fiscais eram emitidas com algum retardo. Consequentemente, haveria um descompasso entre o reconhecimento da receita (tardio) e o ingresso do dinheiro em caixa. Os principais termos do apelo nesta matéria são os seguintes:

17. É que os saldos credores de caixa constatados pela autoridade lançadora e mantidos pelo v. acórdão recorrido, comprovadamente, não corresponderam a receitas omitidas, mas sim a **receitas que foram regularmente contabilizadas e oferecidas à tributação**, ainda que com **pequenos atrasos**, plenamente **justificados pela complexidade da operação**.

18. Essa contabilização tardia, que gerou os saldos credores de caixa apressadamente tomados como receita omitida pela autoridade lançadora, ocorria, exatamente, em razão de a recorrente realizar apenas vendas à vista e os procedimentos de prestação de contas dos inúmeros vendedores e a redação manual das correspondentes notas fiscais não ocorrerem simultaneamente à venda dos produtos.

19. Isso acontecia por que naquela época ainda não se usavam notas fiscais eletrônicas, cujo advento facilitou sobremaneira os controles internos da recorrente, tornando possível que erros formais como esse não mais se repetissem.

20. Com efeito, o que se dava é que os vendedores realizavam as vendas, entregavam os produtos aos compradores e prestavam contas à recorrente, entregando-lhe o dinheiro correspondente a essas vendas. Esse montante era antecipado ao caixa da empresa antes da efetiva emissão das respectivas notas fiscais.

21. Assim, o dinheiro entrava na Conta Caixa da empresa e, por óbvias razões de segurança, era transferido ao banco antes mesmo da emissão das notas fiscais e da sua regular contabilização.

O acórdão recorrido manteve o lançamento decorrente da infração sob o fundamento de que a Contribuinte não lograra comprovar, com documentos aptos e suficientes para tal, suas alegações.

Como afirmado no relatório acima, a unidade de origem da RFB realizou diligência aprovada pela Resolução a fim de analisar os argumentos e documentos apresentados pela Contribuinte relacionados ao apontado saldo credor de caixa.

A autoridade responsável pela realização da diligência concluiu que é válida a recomposição da conta caixa nos termos apresentados pela Contribuinte e que dita conta recomposta não apresenta saldo credor.

Assim, com base na conclusão do procedimento fiscal de diligência, é de se acolher os argumentos da Recorrente e considerar insubsistente o lançamento fiscal decorrente de presumida omissão de receitas por saldo credor de caixa, que restou comprovado inexistente.

2.2 – Glosa de custos

A autoridade fiscal glosou parcialmente custos da empresa ora Recorrente sob dois fundamentos diversos.

2.2.1 – TUP 20; TUP 60, Oi 15 e Oi 20

A primeira causa da glosa dos custos decorreu do lançamento a maior, quando da apuração anual, dos custos relativos aos produtos TUP 20; TUP 60; Oi 15 e Oi 20, nos valores respectivos de R\$ 56.708,99; R\$ 5.212,25; R\$ 47.997,92 e R\$ 80.844,02.

Os argumentos apresentados pela Recorrente quanto às glosas por diferenças apuradas pelo fisco são os mesmos já apreciados pelo acórdão recorrido, sem que se tenha apresentado documentação comprobatória adicional, razão pela qual, com lastro no permissivo do art. 114, §12, inciso I do RICARF, adoto, como razão de decidir, os fundamentos do acórdão de impugnação lavrados nos seguintes termos:

Glosa de custos

A dedutibilidade dos custos e/ou despesas operacionais condiciona-se à observância das prescrições legais e regulamentares, quanto à regular escrituração e comprovação dos respectivos dispêndios.

A base legal considerada infringida foram os arts. 249, inciso I, 251 e 300 do RIR/1999, os quais se transcreve abaixo:

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

(...)

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

a) Produtos TUP 20 e TUP 60

No Termo de Verificação Fiscal, retratou o fisco a diferença no valor do custo de venda lançado a maior no Livro Razão, em relação às notas fiscais de entradas dos produtos acima destacados.

Quanto ao produto TUP 20 a diferença foi de R\$ 56.708,99 e ao Produto TUP 60 a diferença foi de 5.212,25.

A interessada contrapõe os argumentos do Fisco, trazendo à baila a contabilização dos custos efetuados e lançados na planilha KARDEX, a qual traz quantitativo mínimo de diferenças em relação aos valores encontrados pelo Fisco.

No Ato de Lançamento o Fisco descreve como infração o seguinte:

“Glosa de Custos devido a valores lançados a maior na apuração anual dos custos dos produtos TUP 20 e TUP 60; OI 15 e OI 20 nos valores respectivamente de R\$ 56.708,99; RR5.212,25; R\$ 47.997,52 e R\$ 80.844,02.

Glosa de custos devido à falta de comprovação dos valores lançados em Custo das Mercadorias Vendidas, referentes aos produtos PDV – RECARGA VIRTUAL; REC. FÍSICA – OI 15 e REC. FÍSICA OI 20, nos valores respectivamente de R\$ 691.788,15; R\$ 904.556,50 e de R\$ 887.758,83.”

De outra feita, argumenta a interessada que os produtos “TUP 20” e “TUP 60”, cujas diferenças foram encontradas pelo Fisco, encontram-se baseadas nos valores lançados na planilha KARDEX, e que corresponderam à ínfimos 0,23% e a 0,33% dos custos contabilizados pela impugnante em relação aos produtos “TUP 20” e “TUP 60”.

Afirma ainda a interessada em sua defesa que tais erros decorrem em parte dos complexos cálculos necessários para a determinação dos custos unitários de aquisição de vários produtos adquiridos conjuntamente em uma mesma nota fiscal, decorrentes dos descontos globais e variáveis concedidos pela OI em cada uma das suas notas fiscais de vendas.

Contudo, fato é que a interessada possui para o ano-calendário de 2008 diferenças computadas em seu custo, o que afeta o cômputo do lucro real.

Nesse caso, é seu ônus trazer as comprovações necessárias que atestem estarem corretos os custos deduzidos da apuração do respectivo lucro.

A interessada se limita a questionar ter se baseado o Fisco nas planilhas KARDEX.

Entretanto, qual documentação probante trouxe a interessada à colação, senão também planilhas com os valores relativos aos produtos e estoque? Trouxe as Notas Fiscais questionadas (mesmo que por amostragem)? Trouxe comprovação de pagamento dos valores das vendas realizadas ou as notas fiscais de compras que atestam o custo do produto? Trouxe as notas de vendas?

Ora, a interessada requer seja convertido o julgamento em diligência, mas era ônus seu trazer à baila sustentação probante mínima que tivesse o condão de comprovar as discrepâncias nos cômputos dos produtos pelas respectivas planilhas KARDEX, fato esse que não ocorreu.

A apresentação única e exclusiva da Nota Fiscal nº 040970 (fls. –documento 06) não explicita de forma clara as incorreções afetas às exigências fiscais que resultaram nas glosas dos respectivos custos dos produtos TUP 20 e TUP 60.

Nestas condições, entendo ser cabível a glosa efetuada.

b) Produtos OI 15 e OI 20

Neste ponto, o Fisco efetuou as glosas dos custos tendo em conta a ausência de comprovação pela interessada dos valores lançados no CMV referente a esses produtos.

Ainda, durante o procedimento fiscal, a interessada apresentou as fichas de KARDEX com a apuração mensal dos custos desses três produtos e informou que tais lançamentos referiam-se a ajustes de inventário devido a diferenças observadas no inventário do estoque no final do exercício, não tendo localizado a documentação pertinente.

Conforme se verifica do anexo ao Termo de Verificação Fiscal, o Fisco apurou a diferença do custo lançado a maior pela interessada, entre os valores apontados

no Livro Razão com notas fiscais de entradas e saídas, conforme planilha apresentada pelo representante legal da empresa. No caso dos produtos OI 15 e OI 20, a diferença foi, respectivamente, de R\$ 47.997,92 e R\$ 80.844,02.

Para contrapor a exigência, a interessada apresenta (documento 06) planilha onde comprova a contabilização da receita e custos da operação em relação às mercadorias vendidas, sem que, mais uma vez, apresentasse documentação probante que respaldasse sua contabilidade.

A empresa deve realizar sua escrituração e atestá-la através de documentação hábil e idônea coincidentes em datas e valores, o que não se verifica ter ocorrido nos presentes autos.

Vê-se, pois, que a linha de defesa foi meramente argumentativa, não se desincumbindo a Recorrente, quanto a esta matéria, da comprovação, por documentos hábeis e idôneos, da procedência das razões apresentadas pela infirmar a glosa. É de se manter, portanto, o decidido pela DRJ.

2.2.2 - Produtos: PDV – Recarga Virtual e Rec. Física OI 15 e OI 20

A glosa destes custos decorreu da falta de comprovação, por documentos hábeis e idôneos, dos valores lançados a título de custos das mercadorias vendidas no mês de dezembro de 2008 referentes aos produtos PDV – Recarga Virtual; Rec. Física – OI 15 e Rec. Física OI 20, com valores respectivos de R\$ 691.788,15; R\$ 904.556,50 e de R\$ 887.758,83.

Também nesta matéria o recurso voluntário apresenta os mesmos argumentos já enfrentados pelo acórdão recorrido, razão pela qual adoto os fundamentos daquele julgado como razão de decidir:

c) Produtos: PDV – Recarga Virtual e Rec. Física OI 15 e OI 20

Os valores glosados pelo Fisco neste ponto da autuação fora, respectivamente, R\$ 691.788,15; R\$ 904.556,50 e de R\$ 887.758,83. Sobre o fato, ressalta o Fisco no seu Termo de Verificação que a interessada também apresentou as Fichas KARDEX com apuração mensal dos produtos, sem que tenha apresentado, da mesma forma, documentação pertinente.

É bem verdade que quando se pensa em exclusão/dedução do lucro real, o ônus da prova incumbe àquele que realizou as deduções/exclusões respectivas.

No caso em pauta, mais uma vez, não há respaldo documental de nenhuma operação pela interessada, que traz alegações e planilhas sem que haja corroboração dos valores ali presentes em documentos hábeis e idôneos que tenham o condão de sustentar o cômputo dos valores atribuídos aos custos. Por tal razão, também entendo deva ser mantida a autuação.

Em suma, alega a defesa que a diferença glosada pelo fisco decorreu de inventário apurado no final do ano-calendário sob fiscalização que resultou na constatação de diferenças

entre os estoques dos produtos e o saldo da conta respectiva. Aduz ainda que as receitas relativas aos custos foram também informadas como complemento no mês de dezembro de 2008.

Contudo, tal como no item anterior, a Recorrente, ainda que apresente o livro Razão do período, não apresentou documentos para comprovar os registros nele efetuados, tampouco como se deu a alegada realização do inventário, ou seu registro. Também não estabeleceu a relação direta entre os custos glosados e as supostas receitas declaradas no mês de dezembro de 2008. Enfim, limitou-se a argumentar, e o livro Razão, destituído de documentos e informações adicionais, não é suficiente para infirmar a glosa dos custos realizada pela autoridade fiscal.

É de se manter o lançamento nesta matéria, pela razões expostas.

2.3 – Glosa de despesas

Nesta matéria, foram glosadas pela autoridade fiscal despesas relacionadas a serviços de terceiros.

O acórdão recorrido considerou comprovadas as despesas relacionadas às notas fiscais nºs 67 e 73, de serviços prestados pela GK CAMPOS ASSESSORIA EMPRESARIAL, cujas notas fiscais não foram apresentadas no curso do procedimento fiscal, mas apenas com a impugnação ao lançamento.

Em relação à nota fiscal nº 22, da mesma prestadora de serviços, a DRJ manteve a glosa determinada pela autoridade fiscal, posto não ter sido apresentado o respectivo documento fiscal comprobatório.

A Recorrente pretende afastar a glosa sob a alegação de que realizou o pagamento referente à nota fiscal nº 22, embora não tenha localizado o documento. Afirma ainda que a despesa foi escriturada e que outras notas fiscais emitidas pela mesma empresa (GK Campos Assessoria Empresarial Ltda) foram apresentadas.

Sem razão a Recorrente. O documento apto a demonstrar a correção da dedução da despesa é a respectiva nota fiscal, que deve indicar qual serviço foi prestado, a data da prestação e os valores envolvidos. Sem a apresentação da nota fiscal, não é possível aferir se o pagamento supostamente realizado atende aos requisitos do art. 299 do RIR/1999, como também não se pode determinar o valor devido pelo serviço prestado.

É de se manter a glosa relacionada à nota fiscal nº 22 da GK Campos Assessoria Empresarial Ltda, não apresentada pela Recorrente.

Também nesta matéria a autoridade fiscal glosou despesas de serviços prestados pelas empresas V. Pinheiro Representações Comerciais Ltda e Lattanzi Administração e Participação de Bens Ltda sob o fundamento de falta de comprovação da efetiva prestação do serviço, bem como de sua necessidade à luz do art. 299 do RIR/1999:

Com relação às despesas relacionadas às empresas V. Pinheiro Representações Comerciais Ltda (CNPJ:05.460.197/0001-65) e Lattanzi Administração e Participação de Bens Ltda.(CNPJ:09.189.543/0001-73), temos que o contribuinte não comprovou a efetividade do serviço prestado, bem como a sua necessidade à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, conforme exige o art. 299 do Decreto no 3.000/99 – RIR.

O acórdão recorrido manteve as glosas por considerar que os serviços cujos pagamentos foram considerados despesas não atendiam ao requisito de imprescindibilidade para a atividade empresária e manutenção da fonte produtora das suas receitas.

Por concordar com seu teor, adoto os fundamentos da decisão proferida pela DRJ como causa de decidir, complementando-a em seguida:

Da Glosa de Despesas

Assim descreveu o Fisco no auto de infração:

“Em resposta ao item 03 de nossa intimação de 01/09/2011, relacionada às contas de despesas referentes à prestação de serviços pro pessoa jurídica, o contribuinte não apresentou documentação referente às notas fiscais de números 22; 67 e 73 da empresa GK CAMPOS ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA.

Com relação às despesas relacionadas às empresas V. PINHEIRO REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA. e LATTANZI ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO DE BENS LTDA., temos que o contribuinte não comprovou a efetividade do serviço prestado, bem como a sua necessidade à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, conforme exige o art. 299 do RIR/1999.”

Sobre a dedutibilidade de despesas, são amplamente conhecidas as suas três condições essenciais para admissibilidade, quais sejam: sua necessidade, normalidade e usualidade, cuja obediência é condição fundamental ao reconhecimento fiscal dos dispêndios.

Quanto às despesas operacionais, existe um pré-requisito que é justamente o da sua comprovação. A necessidade de comprovação decorre de que somente poderá ser considerada como dedutível a despesa para qual for demonstrada, com documentação hábil e suficiente, sua ocorrência, ressalvada a sua necessidade e a estrita conexão do gasto com a atividade explorada pela pessoa jurídica.

Há de se esclarecer, que qualquer consideração acerca da dedutibilidade, tipicidade ou necessidade de despesas operacionais, efetivamente comprovadas, deve ser precedida de uma verificação do direito aplicável à espécie.

Com efeito, o Art. 299 do RIR/1999 que dispõe:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (...)

Verifica-se que a regra geral, em termos de despesas operacionais, é no sentido de que, em princípio, todos os dispêndios da empresa são dedutíveis. A lei, não podendo prever uma a uma as inumeráveis atividades e espécies de gastos da empresa, parte da definição genérica de que todos os custos e todas as despesas são admitidos na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e estabelece as exceções, que consistem na não dedutibilidade, na limitação do valor dedutível, e na subordinação da dedutibilidade ao preenchimento de determinadas condições.

Excepcionalmente, há dispositivos relativos ao momento em que o custo ou despesa pode ser debitado a lucros e perdas, ou à opção para levar custos à despesa, ou à dedução a título de incentivo fiscal.

Em vista disso, não há na lei relação de despesas dedutíveis. Ao contrário, há apenas as exceções. Assim, o procedimento para se saber se uma despesa é dedutível consiste em verificar se existe dispositivo legal específico tratando da mesma. Caso exista, o tratamento fiscal seguirá o dispositivo específico. Não existindo, as despesas serão dedutíveis se observadas as quatro regras gerais básicas para dedutibilidade, que são:

- a) serem comprovadas e escrituradas;*
- b) os valores não serem passíveis de apropriação direta em custos e não constituírem inversões de capital;*
- c) serem despesas necessárias, entendidas assim as essenciais, normais e vinculadas à fonte produtora dos rendimentos;*
- d) serem debitadas no período-base competente.*

Indubitavelmente, as regras citadas nos itens b e c oferecem as maiores dificuldades de análise. O conceito de necessidade, aparentemente, por ser oposto ao de mera liberalidade, seria definido por critérios puramente subjetivos. Todavia, não é assim: ele deve ser corolário direto da relação havida entre os gastos (despesas) e a contribuição desses gastos para a geração da correspondente receita. Portanto, consequência direta do confronto entre duas situações de fato: gastos “versus” receitas.

Tratando-se da necessidade, deve haver um nexo direto entre as despesas e as atividades da empresa. Vale dizer, são despesas necessárias aquelas sem as quais o empreendimento empresarial não pode ir adiante.

O Parecer Normativo n.º 32, de 19 de agosto de 1981, da Coordenação do Sistema de Tributação quanto ao tema da dedutibilidade, assim define a despesa necessária:

Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.”

Quanto à usualidade, despesas usuais são aquelas normais ao exercício de certa atividade, verificando-se de forma corriqueira. O Parecer Normativo acima citado, assim se pronuncia sobre o tema:

Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização no negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

Além da obrigatoriedade do preenchimento dos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade das despesas, existe a indissociável obrigatoriedade da apresentação de documentação hábil para comprová-las. As despesas devem efetivamente ocorrer, e no caso de prestação de serviços, estes devem ser efetivamente prestados.

Neste sentido, a título de ilustração, cumpre mencionar ementas de Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme a seguir transcritas que enfatizam a necessidade de se comprovar as despesas operacionais a fim de que possam ser deduzidas:

NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO - Somente são admissíveis, em tese, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos.” (Ac. 1º CC 103-5.705/83 e 105-1.450/85 - Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 32/84, p. 843, e Ed. 42/86, p. 1193).

NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO - A dedutibilidade dos dispêndios realizados a título de custos e despesas operacionais requer a prova documental hábil e idônea das respectivas operações (Ac. 1º CC 101-72.816/81 - Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 05/82, pág. 164) e da necessidade às atividades da empresa ou à respectiva fonte produtora.” (Ac.1º CC 101-72.816/81 e 103-04.340/82 - Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 05/82, p. 164, e Ed. 27/82, p. 843).

COMPROVAÇÃO DE DESPESAS. Para que as despesas sejam dedutíveis, não basta comprovar que elas foram contratadas, assumidas e pagas. É necessário, principalmente, comprovar que correspondem a bens e serviços efetivamente recebidos e que estes bens e serviços eram necessários,

normais e usuais na atividade da empresa. (...) (Acórdão 1.º CC 105-3.938/1989)

CONDIÇÕES PARA DEDUTIBILIDADE - Computam-se, na apuração do resultado do exercício, somente os dispêndios de custos ou despesas que forem documentadamente comprovados e guardem estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita.” (Ac. 1º CC 101-73.310/82 - Resenha Tributária, Seção 1.2, Ed. 40/82, p. 1201; e 105-4.720/90 - DO 07/11/90).

Após esta breve abordagem quanto à dedutibilidade de despesas operacionais, de forma geral, à luz da legislação tributária, cumpre analisar a questão específica em relação ao presente processo, a qual se refere à dedutibilidade, ou não, de despesas glosadas, tendo em vista a autoridade autuante não havê-las considerado comprovadas, bem como, de outra feita, questionadas quanto à efetividade dos serviços prestados.

Dessa forma, dividiremos a análise, portanto, nessas duas situações distintas.

[...]

b) Despesas cuja efetividade do serviço não fora comprovada, bem como a necessidade para a manutenção da fonte produtora e à atividade da empresa

Afirma o Fisco que os dispêndios deduzidos pela interessada, em face dos serviços prestados pelas empresas V. PINHEIRO REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS e LATTANZI ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO DE BENS LTDA. não tiveram sua efetividade comprovada e tampouco eram necessários à atividade da interessada e à manutenção da sua fonte produtora.

Pois bem. Sobre o fato, alega a interessada que sobre a V. PINHEIRO REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS, conforme contrato juntado aos autos (documento 23 –fls.), a empresa tinha por objeto a “assessoria administrativa/financeira nas operações da contratante, nos processos de implantação e manutenção dos sistemas de gerenciamento de crédito/cobrança, bem como controle de estoques”.

Afirma que a contratação ocorreu na época em que a interessada iniciou suas operações (dezembro de 2007), pelo fato de os sócios, nesse início, não possuírem capacidade técnica para gerirem o negócio, eis que a contratada possuía larga experiência no campo de atuação da empresa interessada.

Sobre o assunto, diante do contrato social da interessada, verifica-se que sua formação foi deliberada pelos sócios DESA ASSESSORIA TRIBUTÁRIA LTDA.; JOSÉ CARLOS DE ALMEIDA CINELLI e PEDRO AUGUSTO PINHO. Ou seja, uma das sócias já era uma empresa especializada em assessoria tributária e seus sócios pessoa física, um era engenheiro (Carlos de Almeida Cinelli) e o outro Administrador de Empresas (Pedro Augusto Pinho).

Portanto, sobre a alegação de que os sócios à época necessitavam de auxílio técnico e que não possuíam “know how” sobre o objeto social que se propuseram a fazer, a contratação de assessoria para tal desiderato seria mera liberalidade, já que, a meu ver, tal despesa é prescindível à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora esse tipo de contratação.

No que pertine à dedução em razão da prestação de serviços pela empresa LATTANZI ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO DE BENS, alega a interessada que a referida empresa lhe prestou assessoria imobiliária, visando à localização e escolha de imóveis.

Contudo, entender que esse tipo de serviço é imprescindível para a atividade e manutenção da fonte produtora da empresa não faz qualquer sentido, já que, não há comprovação, por parte da interessada, da vinculação desta despesa à sua atividade produtora.

Deixou de trazer a interessada motivação suficiente para demonstrar que tal despesa era imprescindível à manutenção da sua fonte produtora.

Pois bem. Quanto às despesas relacionadas a supostos serviços prestados pela empresa V. PINHEIRO REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS, além das razões apontadas pela DRJ, há de se ressaltar ainda que o contrato de prestação de serviços apresentado pela Recorrente (fls. 1.371), além da singeleza do instrumento, possui objeto para o qual não estava habilitada a prestadora. Veja-se o texto do contrato:

Pelo presente Instrumento particular que entre si fazem, de um lado **V. PINHEIRO REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA.** inscrita no CNPJ/MF nº. 05.460.197/0001-65, Empresa estabelecida, com sua Sede Social na Avenida Manoel Duarte nº. 429 – Parte – Centro – CEP 28.800-000, na Cidade de Rio Bonito, no Estado do Rio de Janeiro, devidamente representada na forma do seu Contrato Social, doravante simplesmente denominada **CONTRATADA e PAX2007 – DISTRIBUIDORA E COMÉRCIO DE EQUIPAMENTOS E CARTÕES DE TELEFONIA LTDA.**, inscrita no CNPJ/MF nº. 08.931.245/0001-44, empresa estabelecida, com sua Sede Social na Estrada União Indústria nº. 9.153 – Sala 204, CEP 25730-736 Itaipava – Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, devidamente representada na forma do seu Contrato Social, doravante simplesmente denominada **CONTRATANTE.**

OBJETO

Este Contrato tem por objeto a Assessoria Administrativa/Financeira nas Operações da Contratante, nos Processos de Implantação e Manutenção dos Sistema de Gerenciamento de Crédito/ Cobrança, bem como Controle de Estoques.

As atividades contratadas não estão entre as que a prestadora dos serviços estaria habilitada a prestar, conforme cláusula terceira do seu contrato social:

V - PINHEIRO REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA

CLÁUSULA PRIMEIRA – DA RAZÃO SOCIAL

A sociedade empresária limitada denomina-se: **V – PINHEIRO REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA.**

CLÁUSULA SEGUNDA – DA SEDE SOCIAL

A sociedade tem a sua sede social na Av. Manoel Duarte, 429 – Parte – Centro – Rio Bonito – Estado do Rio de Janeiro – CEP 28.800.000 e com filial na Av. Lucio Costa nº 3.600, Bloco III, Apto 2.201 – Parte, na Barra da Tijuca, no Rio de Janeiro – CEP 22.630-010, podendo ainda abrir outras filiais, escritórios e representações em qualquer parte do País ou no exterior.

CLÁUSULA TERCEIRA – DO OBJETO SOCIAL

A sociedade tem por objeto social o comércio varejista de aparelhos celulares e seus acessórios, aparelhos eletroeletrônicos e seus periféricos, *paggers*, intermediação comercial, a representação comercial por conta de terceiros, a prestação de serviços de contabilidade comercial e fiscal, planejamento tributário, auditoria de empresas e avaliação contábil fiscal e serviços incluídos na capacitação profissional de seus sócios, bem como a participação como quotista ou acionista em outras sociedades.

Inquestionável, portanto, que a empresa contratada não estava habilitada a prestar os serviços objeto do contrato celebrado com a Recorrente.

Pelas razões acima expostas, há de se manter as glosas relacionadas aos pagamentos efetuados à empresa V. PINHEIRO REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS.

Em relação aos pagamentos supostamente efetuados à LATTANZI ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO DE BENS, além das razões apresentadas no acórdão recorrido, há que se constatar que a empresa Recorrente apresentou como comprovante da prestação dos serviços contratos de locação celebrados com terceiros (fls. 1.413 a 1.440), sem qualquer referência à suposta prestadora de serviços.

Além disso, as notas fiscais apresentadas (fls. 1.441 e 1.443) são de número sequencial 001 e 002, emitidas por empresa situada em Matias Barbosa/MG, que supostamente teria auxiliado a Recorrente a encontrar imóveis para locação no Rio de Janeiro e em São José dos Campos.

Além disso, diversamente do que afirmou a Recorrente, as notas fiscais apresentadas seriam relativas à prestação de serviços de administração de imóveis, atividade que em geral é ligada aos proprietários dos imóveis, não aos locatários, que seria o caso da ora Recorrente.

Por estas razões, somadas àquelas apontadas no acórdão recorrido, há de se manter as glosas relacionadas aos pagamentos efetuados à empresa LATTANZI ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO DE BENS.

Por todo o exposto, há de se manter as glosas de custos e despesas, nos termos decididos pelo acórdão recorrido, perfazendo o total glosado a soma de R\$ 1.086.293,47.

3 – CONCLUSÕES

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para a ele DAR PROVIMENTO PARCIAL a fim de afastar a infração descrita como omissão de receita decorrente de saldo credor de caixa, nos termos consignados na informação fiscal de fls. 1.915 a 1.917.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Novaes Ferreira