RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 10314.728585/2014-50

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

Processo nº	10314.728585/2014-50
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Resolução nº	**1402-000.850 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data	17 de abril de 2019
Assunto	IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - RECEITAS NÃO DECLARADAS - FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO
Recorrentes	UNIVERSO ONLINE S/A e FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa.

Relatório:

Trata o presente de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos em face de decisão proferida pela 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ, que julgou IMPROCEDENTE, em parte, a impugnação do contribuinte em epígrafe.

Da autuação fiscal:

O processo em litígio envolve o montante de R$ 217.531.341,47 (valores corrigidos até novembro de 2014), em autuações efetuadas sobre a recorrente, referente ao ano-calendário de 2010.

Este montante decorre das seguintes infrações, sucintamente discriminadas abaixo, imputadas à recorrente:

- omissão de receitas de venda e serviços - cancelamento não comprovado de notas fiscais de vendas, apuradas tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, Cofins e Pis/Pasep, nos seguintes valores (somatório anual):

Tributo	valor infração	prejuízos anos ant.	Tributo apurado
IRPJ	208.104.613,72	92.101.614,20	29.000.749,88
CSLL	208.104.613,72	92.101.614,20	10.440.269,96
Cofins (7,6%)	208.104.613,72	-	15.815.950,65
Pis/Pasep (1,65%)	208.104.613,72	-	3.433.726,14

* multa aplicada de 75%

- Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real - exclusões indevidas, nos seguintes valores:

	valor infração	Tributo apurado
IRPJ	98.900.766,94	24.725.191,73
CSLL	98.900.766,94	8.901.069,02

* multa aplicada de 75%

- Redundando nos seguintes valores constituídos, agrupando-se ambas infrações:

Tributo	Principal	Multa	Juros	Total
IRPJ	53.725.941,61	51.169.737,42	19.271.495,25	124.167.174,28
CSLL	19.341.338,98	18.241.105,48	6.937.738,29	44.520.182,75
Cofins (7,6%)	15.815.950,65	17.792.944,49	6.374.486,66	39.983.381,8
Pis/Pasep (1,65%)	3.433.726,14	3.862.941,90	1.383.934,60	8.680.602,64
Total	92.316.957,38	91.066.729,29	33.967.654,8	217.351.341,47

.Do Termo de Verificação:

Aqui, por bem resumir os elementos constantes no Termo de Verificação integrante dos autos de infração, transcrevo o que consta na decisão *a quo*:

> 2. Consta do referido termo que de janeiro a dezembro/2010, a Impugnante deduziu da Receita Bruta, a título de "vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais", o valor total de **R$ 208.104.613,72** (conforme ficha 07A, linha 10, da DIPJ/2011 – Demonstração do Resultado que serviu de base para o IRPJ e CSLL).
>
> 2.1 Após ter sido requerida explicação/comprovação dos valores deduzidos, a Impugnante informou que os valores conta relacionada às vendas canceladas não eram, em essência, deduções de receita; esclareceu que seu sistema de controle contábil não estaria parametrizado para "interromper" o reconhecimento de receitas mensais, por exemplo, na hipótese de um cliente cancelar assinatura anual antes desse prazo. Assim, para neutralizar o efeito das receitas reconhecidas após a interrupção da prestação do serviço, efetuava um lançamento a débito, em uma conta de cancelamento (fl. 612).
>
> 2.2 Quanto aos descontos, o procedimento seria semelhante; exemplificou os casos dos planos promocionais que, por questões negociais, a UOL vendia com desconto. Nesse caso, também, em razão de parametrização, o sistema era impedido de registrar a venda do serviço pelo seu valor final (valor de tabela menos o desconto incondicional concedido – fl.612).
>
> 2.3 No entanto, afirma que auditoria, que tais informações não vieram acompanhadas de quaisquer documentos de prova - fl. 612.
>
> 2.4 Já que a fiscalização não pôde acessar a ECD pela entrega em atraso dos arquivos ao repositório SPED, a Impugnante foi intimado e reintimado a esclarecer os valores mencionados através de planilha e documentos probatórios, com as informações da tabela de fl. 614, a saber:

Coluna 01: Data da Venda do Serviço
Coluna 02: CPF/CNPJ do Assinante
Coluna 03: Prazo do Contrato
Coluna 04: Valor Total do Contrato
Coluna 05: Desconto Incondicional Concedido
Coluna 06: Valor Mensal da Receita de Serviço
Coluna 07: Identificação da Conta Analítica da Apropriação da Receita
Coluna 08: Data do Cancelamento do Serviço
Coluna 09: Valor do Serviço apropriado ao Resultado, apurado em 31/12/2010
Coluna 10: Valor do Desconto Incondicional apropriado ao Resultado, apurado em 31/12/2010
Coluna 11: Valor do Cancelamento apropriado ao Resultado, apurado em 31/12/2010

2.5 Sem, no entanto, apresentar mídia ou documentos que atendessem ao solicitado e, após cinco pedidos de prorrogação (fl. 616), recebeu a Impugnante o Termo de Constatação e Ciência Fiscal, cientificando-o da transcorrência de 239 dias do primeiro pedido de esclarecimento acerca da matéria, e de que, em caso de lançamento de ofício, estaria sujeito ao agravamento da multa em 50%.

2.6 A resposta a este último termo também foi considerada insatisfatória, em razão não estar acompanhada de qualquer documentos que amparassem as vendas (notas fiscais, boletos, notas canceladas, dentre outros).

2.7 Apesar de a Impugnante argumentar que a materialização dos descontos concedidos por empresa do ramo de "internet" não poder ser comparada àqueles adotados por industrias ou empresas comerciais, pois, no seu caso, os descontos seriam negociados em uma central de relacionamentos (não presencial) e que essas informações seriam processadas em um sistema informatizado, não existindo documentos específicos, a fiscalização enfatizou que a Impugnante não apresentou sequer a planilha solicitada, que conteria apenas informações triviais, como: data da venda do serviço, CPF/CNPJ do assinante, prazo do contrato, valor total do contrato, desconto incondicional concedido, valor mensal da receita de serviço, identificação da conta analítica da apropriação da receita, data do cancelamento do serviço, valor do serviço apropriado ao resultado apurado em 31/12/2010, valor do desconto incondicional apropriado ao resultado apurado em 31/12/2010 e valor do cancelamento apropriado ao resultado apurado em 31/12/2010 (fl. 617).

2.8 Para a auditoria, a afirmativa da Impugnante de que o controle dos descontos concedidos havia sido efetuado na **conta contábil nº 41113002** (descontos – assinatura central) e não diretamente em **contas contábeis de receitas**, e de que procedimento semelhante era adotado nos casos dos cancelamentos de assinatura, controlados na **conta contábil nº 41112001** (cancelamento-contas), e a falta de apresentação de documentos comprobatórios denotam a falta de força probatória nas alegações de que o valor da receita constante da linha 05 – ficha 07 A da DIPJ/2011 estaria **inflado** pelos valores dos descontos concedidos e das assinatura canceladas.

2.9 Depois da entrega em atraso dos arquivos digitais ao repositório SPED, e de sua análise pela fiscalização, constatou-se que os valores anuais consignados nas referidas contas eram **R$ 221.663,97** e **R$ 1.672.164,24**, respectivamente, totalizando **R$ 1.893.798,21**. Assim, caso comprovados por documentação idônea, somente o valor de tal soma poderia respaldar as vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais declarados em DIPJ.

2.10 Consta, também, que a Impugnante objetivou justificar a parcela dos descontos que compuseram a linha 10 – ficha 07 A da DIPJ/2011, afirmando que estaria relacionada a espaços publicitários disponibilizados no site www.uol.com.br a clientes corporativos. Nestes casos, a agência de publicidade emitiria documento

denominado "pedido de inserção" ou "autorização de veiculação" contra seu cliente, tendo por objeto a divulgação do produto ou marca no sitio da UOL.

2.11 Contudo, conforme relata a fiscalização, segundo a Impugnante, não seria possível contabilizar o valor pago a título de comissão às agências de publicidade em conta contábil específica, objetivando fazer crer que o valor da receita da linha 05 – ficha 07 A da DIPJ/2011 também estaria inflado pelos valores das comissões pagas às agências de publicidade e que, para neutralizar os efeitos dessas comissões pagas, declarou-as na linha 10 – ficha 07 A (fl. 619).

Tributação Reflexa do Pis e da Cofins

2.12 A fiscalização questionou, ainda, a diferença entre o **valor da receita anual** (**R$ 1.005.014.977,95**) e o **valor da base de cálculo** (**R$ 761.911.431,65**) utilizadas na apuração do PIS/COFINS, extraídas das DACON, conforme tela de fl. 619. E, também, questionou a diferença entre essa receita e aquela informada na DIPJ (**R$ 964.914.471,31**)

2.13 Em resposta, a Impugnante informou os valores abaixo:

		Valores DIPJ	Contábil
FICHA 06A/L05	Receita de Prestação de Serviços - Mercado Interno	964.914.471,31	964.914.471,31
FICHA 06A/L06	Receita de Prestação de Serviços - Mercado Externo	4.019.209,64	4.019.209,64
FICHA 06A/L10	Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.	(208.104.613,72)	(208.104.613,72)
Total		**760.829.067,23**	**760.829.067,23**

2.14 Concluiu a fiscalização que o valor das vendas, devoluções e descontos incondicionais foram **excluídos** da BC das contribuições para o PIS/COFINS. Por isso, em face da não comprovação dos valores declarados a tal título (no total de R$ 208.104.613,72), foram os mesmos **adicionados** na BC das referidas contribuições, mês a mês (tabela de fl. 620).

Outras Exclusões Não Comprovadas

2.15 A Impugnante excluiu da BC do Lucro Real (linha 78 – ficha 09 A da DIPJ/2011) o valor de **R$ 101.554.513,40**, a título de "**outras exclusões**". Intimado e reintimado a comprovar a referida exclusão.

2.16 Em resposta, a Impugnante apresentou o quadro a seguir:

CONTA CONTÁBIL	DESCRIÇÃO DA EXCLUSÃO	VALOR R$
11131093	Rendimentos de aplicações financeiras Noruega	(57.952.766,96)
N/A	Contrato de exclusividade aquisição carteira clientes Plug-In	(379.886,40)
11511005,13411001,13411003, 13411004,14311005,13411006, 13411007	Atualização financeira de depósitos judiciais	(2.624.167,00)
21331002,21331003,21331004	Provisão Horas Extras sobre Folha de Pagamento	(29.579,46)
21621001,21621003,22513001,21513002	Provisão para contingências trabalhistas e cíveis	(2.664.151,26)
22513003,22513005	Provisão para contingências tributárias com exigibilidade suspensa	(19.950.988,82)
21622006	Provisão de Despesas	(17.952.973,50)
TOTAL		(101.554.513,40)

1) Rendimentos de Aplicações Financeiras Noruega

2.17 Em 29/10/2013, sem apresentar documentos probatórios, alegou, sobre a exclusão, que **R$ 57.952.766,96** se refere a rendimentos de aplicações financeiras na Noruega, referente a juros atrelados a títulos (adquiridos pela UOL) de emissão do Norges Kommunalbank, empresa pública norueguesa. E que não seriam tributados no Brasil, por força do artigo 11, § 3º, "b", do Tratado para **evitar dupla tributação** (celebrado entre Brasil e Noruega, através do Decreto Legislativo nº 50/1981 e Decreto nº 86.710/1981). Solicitou prazo de 20 dias para apresentação de documentos probatórios.

2.18 Ainda, sem documentos probatórios, em 18/11/2013 protocolizou resposta complementar, afirmando que o valor de **R$ 57.952.766,96** se compunha de:

- **R$ 47.016.973,76** – juros incorridos do ano-calendário 2010;

- **R$ 10.935.793,20** – diferença temporária, sem efeito fiscal, composta pelas rendimentos dos títulos com vencimento em períodos futuros, expurgado o efeito dos títulos vencidos no ano-calendário 2010, cujo controle é realizado mensalmente (adições e exclusões) e não gera impactos na apuração do IRPJ e CSLL;

2.19 Em 18/06/2014, foi intimado a apresentar o seguinte:

- conta contábil analítica na qual foram contabilizados os rendimentos das aplicações (em resposta, apresentou cópia da ficha do Razão da conta analítica 42111001 na qual foram contabilizados os rendimentos das aplicações financeiras da Noruega - doc. 1);

- prova da tributação da renda no país de origem (em resposta, informou que não houve tributação no país de origem, pois tais rendimentos não estavam sujeitos à tributação, prejudicando o cumprimento do referido item);

- contratos/doc/títulos referentes às aquisições dos ativos (em resposta, apresentou os contratos firmados com a Deutsche Bank SA – Banco Alemão, referentes as aquisições dos ativos representativos das aplicações financeiras emitidas pelo Kommunalbanken S/A - doc. 2);

- extratos bancários dos meses em que ocorreram as aplicações/remessas (em resposta, mas sem apresentar documentos, informou que a origem do numerário utilizado na aquisição dos ativos advém da aplicação do saldo de caixa de uma companhia de capital aberto e que, por estratégia de negócio, entendeu por bem aplicar tais recursos no exterior, solicitando dilação do prazo por 15 e mais 20 dias, para a apresentação de documentos);

- demonstrar que os valores das reversão de provisões (**R$ 19.950.988,82** e **R$ 17.952.973,50** – que também compunham o montante total da exclusão da linha 78 – ficha 09 A da DIPJ/2011) transitaram como **receita** pelo resultado contábil apurado em 31/12/2010 (em resposta, apenas solicitou dilação do prazo por 15 e mais 20 dias, para apresentação dos documentos);

- encaminhar cópia da parte "A" do LALUR onde estejam demonstradas as ***adições*** quando da constituição das ***provisões*** objeto das reversões referidas no item anterior, indicando as fichas e linhas da DIPJ em que as mesmas foram declaradas (em resposta, apresentou cópia da parte "A" do LALUR 2010 -doc. 03);

2.20 Diante da contradição de que os rendimentos dos títulos não seriam tributados no Brasil em virtude do tratado mencionado, e a informação de que também não teriam sido tributados no país de origem (Noruega), foi intimado a prestar esclarecimentos (fl. 625). Em resposta, informou que os rendimentos não foram tributados na Noruega por força de regra interna, segundo a qual não há tributação na fonte sobre juros (Lei dos Imposto de Renda Norueguês – Seção 2-3 – "Norwegian Tax Act Section 2-3). E, quanto ao Brasil, não foram tributados em razão do art. 11, § 3º, "b", do citado Tratado para evitar dupla tributação.

2.21 No entanto, a auditoria (fl. 626) colaciona o aludido § 3º do art. 11 do Decreto nº 86.710, de 09 de dezembro de 1981, que prevê o seguinte:

b) os juros de títulos da dívida pública, de títulos ou debêntures emitidos pelo Governo de um Estado Contratante, uma sua subdivisão política ou qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de propriedade daquele Governo, são tributáveis nesse Estado.

2.22 A fiscalização argüiu que a lógica dos acordos dessa natureza está explicitada no art. 24, *verbis*:

Artigo 24 Métodos para eliminar a dupla tributação 1. Quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis na Noruega, o Brasil permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos dessa pessoa um montante igual ao imposto sobre a renda pago na Noruega.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis na Noruega.

2.23 Cita, também, a Portaria MF nº 25/1982, que trata dos métodos de aplicação da Convenção entre Brasil e Noruega, artigo VIII:

VIII – Quando um residente ou domiciliado no Brasil receber da Noruega rendimentos que, nos termos da Convenção, sejam tributáveis no Brasil, poderá deduzir do imposto brasileiro relativo a tais rendimentos, na forma do artigo 24, parágrafo 1, da Convenção, o imposto pago na Noruega correspondente a esses rendimentos.

2.24 Nesse sentido, conclui que houve a subversão da lógica de se evitar a dupla tributação, por parte do contribuinte, pois se os rendimentos não foram tributados na Noruega não há lógica em utilizar o acordo para evitar a dupla tributação para justificar a não tributação no Brasil.

2.25 Assim, por falta de comprovação documental e previsão legal de sua admissão, a fiscalização efetuou a glosa da exclusão referente aos juros dos rendimentos de aplicações financeiras da Noruega, no valor de **R$ 57.952.766,96**, no ajuste fiscal relativo ao resultado contábil apurado em 2010.

2) Demais Exclusões (tabela que segue)

CONTA CONTÁBIL	DESCRIÇÃO DA EXCLUSÃO	VALOR R$
11131093	Rendimentos de aplicações financeiras Noruega	(57.952.766,96)
N/A	Contrato de exclusividade aquisição carteira clientes Plug-In	(379.886,40)
11511005,13411001,13411003, 13411004,14311005,13411006, 13411007	Atualização financeira de depósitos judiciais	(2.624.167,00)
21331002,21331003,21331004	Provisão Horas Extras sobre Folha de Pagamento	(29.579,46)
21621001,21621003,22513001,21513002	Provisão para contingências trabalhistas e cíveis	(2.664.151,26)
22513003,22513005	Provisão para contingências tributárias com exigibilidade suspensa	(19.950.988,82)
21622006	Provisão de Despesas	(17.952.973,50)
TOTAL		(101.554.513,40)

2.1) Contrato de exclusividade aquisição carteira clientes "Plug-In" (R$ 379.886,40)

2.26 Informa tratar-se de amortização, pelo prazo de 05 anos, do contrato de exclusividade/não concorrência firmado pelo UOL, quando da aquisição de carteira da "Plug-In", 12/2007, por **R$ 1.899.432,00**; o referido valor foi adicionado às BC do IRPJ e CSLL, no ajuste do ano-calendário de 2007, e lançado na parte "B" do LALUR. A partir de 2008, o montante foi amortizado em 20% ao ano, sendo a referida amortização (R$ 379.886,40) excluída das BC do IRPJ e CSLL, com a baixa no LALUR.

2.27 O fisco informa que a resposta não veio acompanhada da documentação probatória. Além disso, a Impugnante não informou a razão da adição de **R$ 1.899.432,00** às BC do IRPJ e CSLL. Ainda que o motivo fosse constituição de provisão neste valor, gerando uma despesa contábil, e a necessidade de adição, a Impugnante não apresentou lançamentos contábeis do resultado de 2007, nem a parte "A" do LALUR correspondente para demonstrar a escrituração da referida adição naquela oportunidade. Ainda assim, seria necessário identificar os lançamentos contábeis que demonstrassem que o objeto da exclusão integrou o resultado contábil como receita de reversão de provisão no ano de 2010. Mas nas cópias apresentadas pela Impugnante, onde constariam as contabilizações das provisões constituídas e respectivas reversões (2009 e 2010) o fisco não logrou localizar o razão contábil correspondente a uma possível reversão no valor de R$ 379.886,40.

2.28 Por fim, considerando tratar-se de "amortização", conforme afirma a Impugnante, a fiscalização não identificou no rol das hipóteses de exclusão previstas no art. 250 do RIR/99 o pressuposto de exclusão a esse título.

2.29 Assim, foi efetuada a glosa no valor de **R$ 379.886,40**.

2.2) Provisão para contingências trabalhistas e cíveis (R$ 2.664.151,26), Provisão para contingências tributárias com exigibilidade suspensa (R$ 19.950.988,82) e Provisão de despesas (R$ 17.952.973,50)

CONTA CONTÁBIL	DESCRIÇÃO DA EXCLUSÃO	VALOR R$
21621001,21621003,22513001,22513002	Provisão para contingências trabalhistas e cíveis	(2.664.151,26)
22513003, 22513005	Provisão para contingências tributárias com exigibilidade suspensa	(19.950.988,82)
21622006	Provisão de despesas	(17.952.973,50)
TOTAL		(40.568.113,58)

2.30 Afirmou a Impugnante tratarem-se as exclusões de provisões temporariamente indedutíveis, adicionadas às BC do IRPJ e CSLL em exercícios anteriores, e excluídas em 2010. Contudo, não apresentou a Parte "A" do LALUR que demonstrasse as adições anteriores.

2.31 A Impugnante apresentou cópia de folhas do livro razão, com informações das contas contábeis do quadro acima, contudo, nas referidas cópias não constam as contrapartidas de reversão de provisão dos lançamentos efetuados, as quais deveriam integrar o resultado contábil apurado em 31/12/2010. Além disso, a planilha apresentada não individualizada as fichas correspondentes, pois deveria ter sido apresentado apenas uma conta contábil analítica por ficha.

2.32 Pelo exposto, foi efetuada a glosa de R$ 40.568.113,58.

Do Agravamento

2.33 Tendo em vista 05 pedidos de prorrogação, devidamente aceitos pela fiscalização, para a apresentação de documentos, foi lavrado Termo de Constatação e Ciência Fiscal, em 16/06/2014, restando caracterizado o descumprimento intencional da intimação para prestação de esclarecimentos, caracterizados pela negativa ao acesso às informações solicitadas pela fiscalização. Pelo quê, procedeu a fiscalização ao agravamento da multa de ofício, prevista no art. 959 do RIR/99.

Da Conclusão

2.34 Pelo exposto, procedeu a fiscalização à glosa das deduções não comprovadas, a título de "**vendas canceladas**" e "**descontos incondicionais concedidos**", no valor total de **R$ 208.104.613,72**, bem como à glosa das "outras exclusões" (linha78 da ficha 09 A – demonstração do lucro real – PJ em Geral), no

valor de **R$ 98.900.766,94**, referente, referentes a "rendimentos auferidos em aplicações financeiras efetuadas na Noruega", "despesas de amortização decorrentes da aquisição da carteira de clientes da empresa Plug-in"; "provisão para contingências trabalhistas e cíveis não comprovada"; "provisão para contingências tributárias com exigibilidade suspensa não comprovada"; e "provisão de despesa não comprovada".

Da Impugnação:

Inconformada com a autuação, a recorrente apresentou impugnação, a qual aproveito a sua descrição no relatório do v. acórdão recorrido, por bem detalhar os elementos ali postos:

3. O Interessado apresentou em **29/12/2014** a Impugnação de fls. 720/821, e anexos de fls. 822/2045 e 2158/2167, após ciência do Auto de Infração em **28/11/2014**, fl. 705, alegando, em síntese, o seguinte.

3.1 A Impugnante, que é empresa líder de mercado no seu segmento, possui mais de 1 milhão de clientes de varejo com cobrança mensal e mais de 2 milhões de produtos e assinaturas ativas. No segmento de correio eletrônico, gerencia mais de 7 milhões de caixas de e-mails ativas. Tanto nos serviços oferecidos, quando na venda dos espaços de mídia, oferece diversos descontos, evidenciados em sua contabilidade, e devidamente considerados para a correta apuração dos tributos devidos.

Da Superficialidade do Trabalho Fiscal / Ofensa ao Princípio da Verdade Material (fls. 724 e ss)

3.2 Ensina-nos Alberto Xavier: "a instrução do processo tem como finalidade a descoberta da verdade material no que toca o seu objeto; daí a lei fiscal conceder aos seus órgãos (...) meios instrutórios vastíssimos que lhe permitam formar convicção da existência e do conteúdo do fato tributário (...)". Tal princípio decorre do princípio da legalidade, cláusula pétrea e viga mestra de todo o ordenamento jurídico brasileiro.

3.3 A título exemplificativo, a Impugnante entregou à fiscalização, em 03.01.2014, a ECD/2010 e, em 25.08.2014, quase nove meses depois, foi intimada a corrigir supostos erros no mês de fevereiro/2010, o que leva a Impugnante a concluir que o D. Agente Fiscal não encontrou qualquer problema quanto aos outros 11 meses. Após entregar os arquivos, como solicitado pela fiscalização, o D. Agente descartou toda a escrituração apresentada sem fornecer justificativa, alegando apenas suposta "impossibilidade de utilizar a escrituração contábil digital apresenta (...)" (fl. 664). A autoridade fiscal, apesar de afirmar que só pode se utilizar da escrituração contábil digital a partir de 11/09/2014, apesar de o trabalho da auditoria ter se iniciado em 20/09/2013, absteve-se de mencionar que demorou quase nove meses para analisar os documentos entregues pela impugnante, ou seja, 75% de um ano.

3.4 Ressalte-se que todos esses arquivos da ECD foram devidamente validados pelo programa validador disponibilizado pela própria RFB. E mais, ao invés de apontar os supostos equívocos na ECF para que a Impugnante os corrigisse ou aprofundasse suas buscas em outros elementos contábeis, determinou o preenchimento de uma planilha de operações da impugnante com inúmeras informações e com prazo bastante curto, se considerado o imenso volume de operações da impugnante.

3.5 As informações solicitadas na aludida planilha não tinham qualquer vínculo com as informações solicitadas anteriores e sequer serviriam para apurar se a impugnante apurou corretamente o seu resultado.

3.6 Mesmo após a impugnante ter buscado entregar o máximo de informações possível, no curto prazo concedido, o D. Agente Fiscal ironizou os esforços da impugnante em atender as suas exigências, afirmando não ter sido possível atendê-las "apesar da tão propalada tecnologia que a empresa afirma possuir". Essa atitude revela a forma como o procedimento fiscalizatório foi conduzido e configura, no mínimo, ofensa ao princípio da moralidade, que rege a administração pública (art. 2º da Lei nº 9.784/99).

3.7 Para citar um exemplo, tivesse o sr auditor investigado os documentos entregues, juntamente com a parte "B" do LALUR teria elementos mais que suficientes para verificar que as provisões cíveis, trabalhistas e tributárias com exigibilidade suspensa estão devidamente comprovadas.

3.8 Alega, inclusive, que as contas contábeis relativas às vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais foram objeto de auditoria pela empresa PricewaterhouveCoopers Auditores Independentes, em 2010, como se atesta pela análise do Relatório da Administração relativo ao período (doc. 48).

3.9 Apresenta julgados administrativos (fls. 730/731) acerca do tema "princípio da verdade material".

Da Nulidade dos Autos de Infração em Decorrência da Obrigatoriedade de o D. Agente Fiscal Considerar as Antecipações realizadas no Decorrer do Ano-Calendário (fls. 733 e ss)

3.10 O D. Agente desconsiderou as deduções da linha 10 da ficha 7A, da DIPJ, apurando, em razão disso, o montante de R$ 53.725.941,61 de IRPJ e R$ 19.341.338,98, de CSLL sem considerar, no entanto, as antecipações realizadas e as retenções na fonte, as quais a Impugnante encontra-se obrigado, nos termos dos art. 2º, § 4º, III e IV; e art. 30, da Lei nº 9.430/96, e do art. 37 da Lei nº 8.891/95.

3.11 Os montantes antecipados devem ser abatidos do valor apurado ao término daquele período e, caso se olvide a aplicação da norma existente no sistema jurídico, ou se a faça interpretação equivocada, tem-se um lançamento com erro de direito, ou melhor, com erro no critério jurídico utilizado.

3.12 No caso sob exame, a fiscalização limitou-se a lançar de ofício o IRPJ e CSLL, apurados com base no lucro real e na BC da CSLL, calculados após a glosa das deduções e exclusões supostamente indevidas, sem considerar, contudo, os pagamentos de estimativas e as retenções sofridas no decorrer do ano-calendário de 2010 (anexa-se os comprovantes dos recolhimentos das estimativas e das retenções na fonte – doc. pagamentos_1 e pagamentos_2).

3.13 De fato, conforme consta da DIPJ/2011 (doc. outros-2), a impugnante antecipou mais tributo do que o devido, o que resultou na apuração de saldo negativo de IRPJ no valor de R$ 9.961.269,48 e de CSLL, no valor de R$ 2.062.944,82. Nesse caso, tivesse a fiscalização feito a recomposição da BC desses tributos, a tributação teria sido a seguinte:

IRPJ		**CSLL**	
Discriminação	Discriminação	Discriminação	Discriminação
LL antes do IRPJ	100.563.610,55	LL antes da CSLL	106.293.541,93
(-)ajustes RTT	5.264.155,64	(-) ajustes RTT	5.264.155,64

(+)glosas deduções rec bruta	208.104.613,72	(+)glosas deduções rec bruta	208.104.613,72
LL (após ajustes RTT)	303.404.068,63	**LL (após ajustes RTT)**	309.134.000,01
(+) adições	77.832,693,05	(+) adições	67.096.513,67
(-)exclusões	164.016.339,25	(-)exclusões	144.065.350,43
(+)glosa de outras exclusões	98.900.766,94	(+)glosa de outras exclusões	98.900.766,94
BC antes da comp de Prej	316.121.189,37	**BC antes comp da B. Neg**	331.065.930,19
(-) comp de Prej Fiscal	94.836.356,81	(-) comp da Base Neg	99.319.779,06
BC do IRPJ (autuação)	**221.284.832,56**	**BC da CSLL (autuação)**	**231.746.151,13**
IRPJ – 15%	**33.192.724,88**	CSLL – 9%	**20.857.153,60**
IRPJ – 10%	**22.104.483,26**		**-**
(-) IRRF	**4.915.399,66**	**(-) CSLL Fonte**	**31.886,49**
(-)estimativas	**6.617.196,35**	**(-)estimativas**	**3.546.873,95**
IRPJ pago no ajuste	-	CSLL paga no ajuste	-
(=)IRPJ devido / SN	**43.764.612,13**	(=)CSLL devida / SN	**17.278.393,16**

3.14 Não há dúvida, portanto, que, em se considerando procedente a tributação (por amor ao debate), tivessem sido consideradas as antecipações e retenções o tributo apurado seria bem menor, o que evidencia o erro ocorrido na lavratura do auto.

3.15 A própria COSIT, através da Solução de Consulta (sic!) nº 23/2006, firmou o entendimento de que é obrigação do D. Agente Fiscal proceder à dedução das estimativas mensais recolhidas, bem como dos valores de IRPJ e CSLL na fonte no decorrer do ano-calendário, quando da realização do lançamento de ofício, a saber:

"14. Por todo o exposto, conclui-se que na constituição de ofício do imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) devem ser considerados, para efeito de dedução do imposto ou da contribuição devida, os valores de IRPJ e da CSLL decorrentes de retenção na fonte ou de antecipação (estimativas), referentes às receitas compreendidas na apuração"

3.16 Entendimento esse já adotado desde o ADN nº 58/1994, da COSIT:

"declara em caráter normativo, às Superintendências Regionais e aos demais interessados que, para efeito de determinação da diferença de imposto de renda devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, na Declaração de Ajuste Anual correspondente ao exercício financeiro de 1993, ano-calendário de 1992, o valor do imposto calculado por estimativa deverá ser deduzido do somatório dos valores do imposto de renda efetivamente devido em cada período de apuração daquele ano-calendário."

3.17 Por tais motivos e, nos termos do art. 149 do CTN, os autos de infração deverão ser declarados nulos pela decisão recorrida.

DO MÉRITO

Das Deduções de Vendas Canceladas, Devoluções e Descontos Incondicionais Concedidos - R$ 208.104.613,72 (fl. 739 e ss)

3.18 O fisco alegou que a Impugnante teria deixado de comprovar os valores de **vendas canceladas**, **devoluções** e **descontos incondicionais** concedidos, abatidos da receita bruta (linha 10, ficha 07 A, da DIPJ), no valor de R$ 208.104.613,72; no entanto, tais deduções ocorreram, sendo provenientes dos dois principais ramos de

atividade da Impugnante: 1) a prestação de serviços no varejo; e, 2) a venda de espaços de publicidade, cuja proporção para o valor total glosado é assim ilustrada:

Linha 10, Ficha 07A, DIPJ/2011		
Varejo	R$	110.013.933,40
Publicidade	R$	98.090.680,32
Total	**R$**	**208.104.613,72**

3.19 Para comprovar a improcedência das glosas, demonstra-se a adequação das deduções; primeiramente, as relativas às vendas de serviços no **varejo**, quais sejam:

i) descontos incondicionais;

ii) cancelamento de assinaturas; e

iii) cancelamento de transações realizadas por intermédio do PagSeguro;

3.20 Em seguida, as relativas às vendas de espaços **publicitários** no portal UOL, que incluem:

iv) comissões das agências de publicidade;

v) cancelamento de publicidade; e, vi) desconto incondicional em permuta, envolvendo mídia da Impugnante.

Das Deduções Relativas ao Varejo

Dos Descontos Incondicionais Concedidos (fls. 741 e ss)

3.21 As atividades de varejo da Impugnante incluem a prestação de serviço de hospedagem de páginas, de provedor de acesso à internet, e-mail, entre outros, contratados pelos usuários pela internet, ou telefone. A impugnante oferece desconto aos clientes por inúmeros motivos: contratação de um "combo", fidelidade do cliente, promoção, campanha de desconto, aplicação de desconto padrão, dentre outros motivos. As formas de pagamento mais comuns são via cartão de crédito, boleto bancário ou débito automático, não havendo contrato escrito e assinado pelas partes, pois o aceite pelo usuário do contrato/termos de uso é feito *online,* através de um **contrato de adesão**, disponível no endereço eletrônico abaixo (anexa-se, a título exemplificativo, o contrato de *cloud computing* do UOL Host (doc. outros_47).

[16] Exemplos: **UOL Host**: http://www.uolhost.com.br/contratos.html#rmcl; **BOL**: http://email.bol.uol.com.br/ajuda/contrato.jhtm#rmcl; **ZIPMAIL**: http://ajuda.zip.uol.com.br/contrato.jhtm; ***PagSeguro***: https://pagseguro.uol.com.br/contrato_de_servicos.jhtml#rmcl; entre outros.

3.22 Tais formas de contratação são inerentes ao padrão do mercado para serviços online, e são utilizadas em todos os serviços que a impugnante oferece no varejo.

3.23 Também devem ser obedecidas as regras de uso gerais e as específicas para o serviço adquirido, todas disponíveis no link: http://regras.uol.com.br/.

3.24 Para gerenciar as receitas e os descontos dos serviços do varejo, a Impugnante utiliza dois sistemas: o CRM_SACA, utilizado pela central de atendimento, e o SAP, utilizado para contabilizar as operações; o CRM_SACA é responsável pela interface entre a ordem de venda requisitada pelo cliente e o SAP.

3.25 Por uma questão de configuração e para que os sistemas interajam harmonicamente, quando da venda de serviço com desconto, a Impugnante apropria no

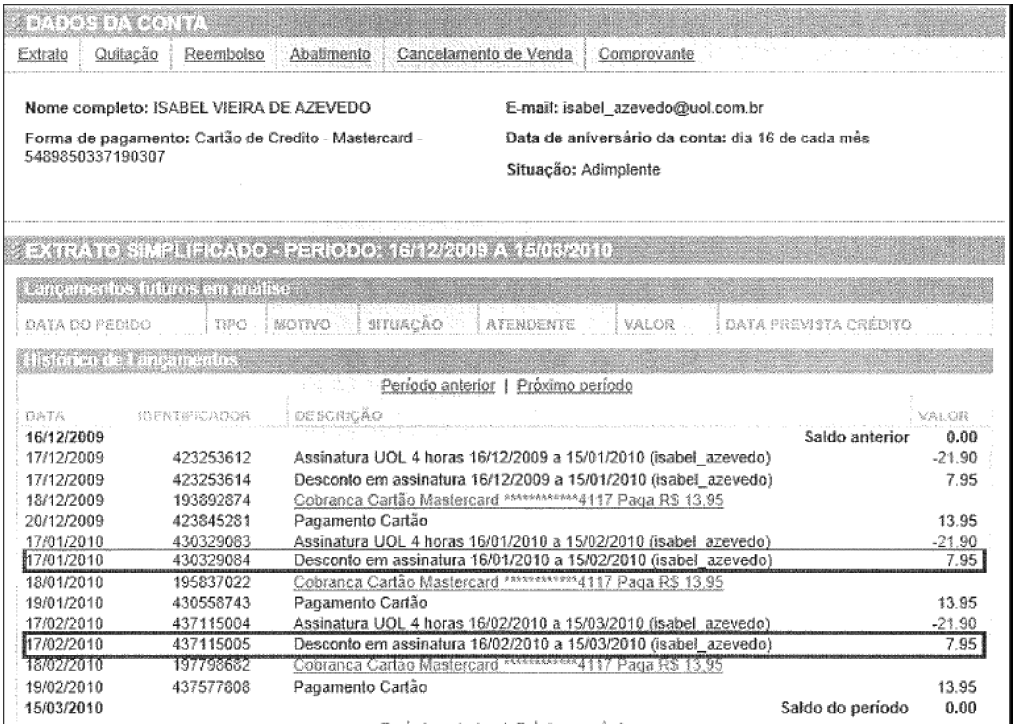
resultado tanto o preço bruto do serviço quanto o desconto concedido ao cliente, de modo que o efeito no resultado é somente o valor líquido da receita auferida; assim, a receita bruta (sem o desconto) é apropriada em uma conta de receita antecipada do passivo e, concomitantemente, apropriada em uma conta de receita no resultado, *pro rata tempore die*, (procedimento detalhado mais adiante); concomitantemente, é feita uma dedução da receita no valor do desconto nas contas contábeis de desconto sobre receita, cobrando-se, então, do cliente, apenas o valor líquido.

3.26 Essa dedução do desconto incondicional concedido compõe a linha 10, da Ficha 07 A, da DIPJ 2011, relativa a vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais concedidos.

3.27 Tanto o valor bruto quanto o desconto serão contabilizados e apropriados *pro rata tempore die*, seguindo o regime de competência de contabilização de receitas, custos e despesas, mas apenas o valor líquido entre esses dois será passível de tributação.

3.28 Para exemplificar, vez que é inviável trazer aos autos toda a documentação que o D. Agente Fiscal deveria ter analisado durante o procedimento fiscalizatório, a Impugnante preparou doze "conjuntos de documentos", comprovando a inclusão do valor integral a título de receita pela prestação de serviço nas linhas 05 e 06 da ficha 07 A da DIPJ (sem o desconto), e a respectiva dedução dos descontos na Linha 10 dessa mesma ficha (doc.outros_03).

3.29 A título ilustrativo, a Impugnante selecionou dentre esses doze casos, o da Srª. Isabel Vieira de Azevedo ("Srª Isabel"), que, durante o primeiro trimestre de 2010, contratou o serviço "UOL 4 Horas". Para contratar o serviço, a Srª Isabel entra em contato com a central de vendas da Impugnante que, ao vender o serviço, imputa os dados no sistema CRM_SACA. Confira-se as telas do referido sistema:



DADOS DA CONTA

Extrato | Quitação | Reembolso | Abatimento | Cancelamento de Venda | Comprovante

Nome completo: ISABEL VIEIRA DE AZEVEDO
E-mail: isabel_azevedo@uol.com.br
Forma de pagamento: Cartão de Credito - Mastercard - 5489850337190307
Data de aniversário da conta: dia 16 de cada mês
Situação: Adimplente

EXTRATO SIMPLIFICADO - PERÍODO: 16/12/2009 A 15/03/2010

Lançamentos futuros em análise:

DATA DO PEDIDO	TIPO	MOTIVO	SITUAÇÃO	ATENDENTE	VALOR	DATA PREVISTA CRÉDITO

Histórico de Lançamentos

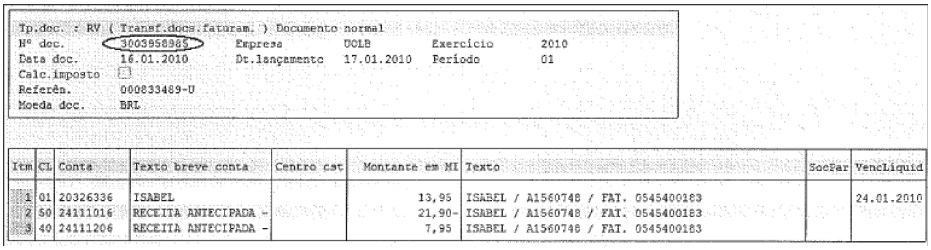
Período anterior | Próximo período

DATA	IDENTIFICADOR	DESCRIÇÃO	VALOR
16/12/2009		Saldo anterior	0.00
17/12/2009	423253612	Assinatura UOL 4 horas 16/12/2009 a 15/01/2010 (isabel_azevedo)	-21.90
17/12/2009	423253614	Desconto em assinatura 16/12/2009 a 15/01/2010 (isabel_azevedo)	7.95
18/12/2009	193892874	Cobranca Cartão Mastercard **********4117 Paga R$ 13.95	
20/12/2009	423845281	Pagamento Cartão	13.95
17/01/2010	430329083	Assinatura UOL 4 horas 16/01/2010 a 15/02/2010 (isabel_azevedo)	-21.90
17/01/2010	430329084	Desconto em assinatura 16/01/2010 a 15/02/2010 (isabel_azevedo)	7.95
18/01/2010	195837022	Cobranca Cartão Mastercard **********4117 Paga R$ 13.95	
19/01/2010	430558743	Pagamento Cartão	13.95
17/02/2010	437115004	Assinatura UOL 4 horas 16/02/2010 a 15/03/2010 (isabel_azevedo)	-21.90
17/02/2010	437115005	Desconto em assinatura 16/02/2010 a 15/03/2010 (isabel_azevedo)	7.95
18/02/2010	197798682	Cobranca Cartão Mastercard **********4117 Paga R$ 13.95	
19/02/2010	437577808	Pagamento Cartão	13.95
15/03/2010		Saldo do período	0.00

3.30 Como se verifica, a Srª Isabel contratou, no mês 12/2009 um serviço mensal no valor de R$ 21,90, tendo-lhe sido concedido um desconto mensal no montante de R$ 7,95. Assim, em razão do desconto concedido, o valor cobrado do cliente – receita

efetiva da Impugnante – é apenas o valor de R$ 13,95 (R$ 21,90 – R$ 7,95), que, no presente caso, foi cobrado via débito no cartão de crédito.

3.31 Tal sistemática pode ser observada com a contabilização da receita antecipada nos extratos do sistema SAP, que, neste caso específico, registra as operações da Srª Isabel (cadastrada no SAP sob o nº 20326336):



Tp.doc. : RV (Transf.docs.faturam.) Documento normal

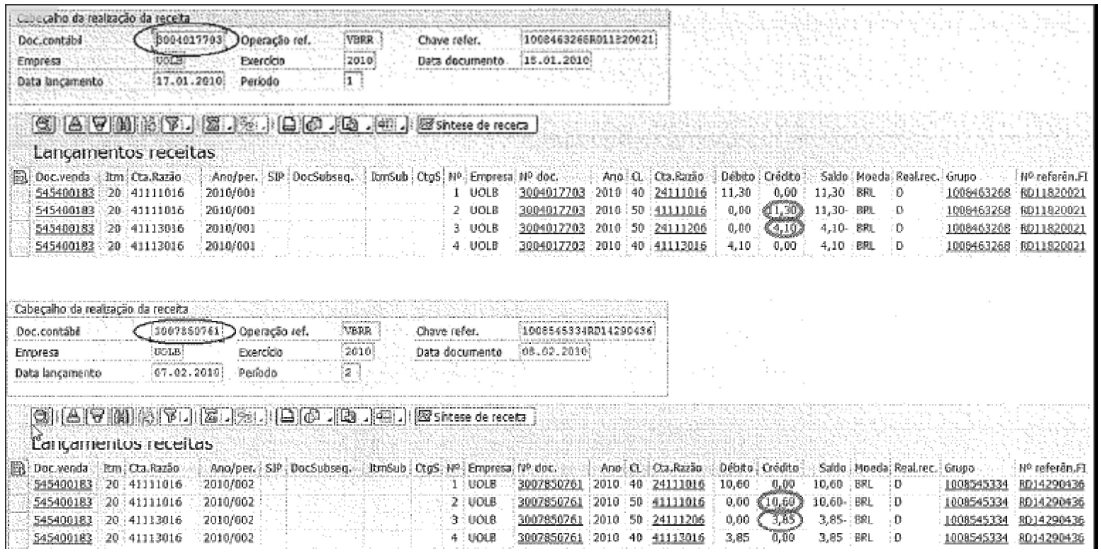
Nº doc.	3003958985	Empresa	UOLB	Exercício	2010
Data doc.	16.01.2010	Dt.lançamento	17.01.2010	Período	01
Calc.imposto					
Referên.	000833489-U				
Moeda doc.	BRL				

Itm	CL	Conta	Texto breve conta	Centro cst	Montante em MI	Texto	SocPar	VencLíquid
1	01	20326336	ISABEL		13,95	ISABEL / A1560748 / FAT. 0545400183		24.01.2010
2	50	24111016	RECEITA ANTECIPADA -		21,90-	ISABEL / A1560748 / FAT. 0545400183		
3	40	24111206	RECEITA ANTECIPADA -		7,95	ISABEL / A1560748 / FAT. 0545400183		

3.32 Note-se, na tela acima, o montante líquido do serviço contratado pelo cliente (R$ 13,95), que é justamente o montante que afetará o resultado da Impugnante, além de outras informações relevantes sobre a transação efetuada (razão contábil, a data da operação, entre outras). Para tanto, a Impugnante contabilizou uma receita antecipada no valor de R$ 21,90 (preço sem desconto), e, ao mesmo tempo, efetuou a dedução de R$ 7,95, referente ao desconto, em conta específica de desconto.

3.33 A realização da receita ocorre *pro rata tempore die* (conta contábil 41111016), bem como dos respectivos descontos (conta contábil 41113016). Nesse sentido, ao se verificar as telas do SAP, a seguir, verifica-se que, no mês de janeiro, dos R$ 21,90 (preço total do serviço) R$ 11,30 foram reconhecidos, sendo que do total dos descontos concedidos (R$ 7,95) foram reconhecidos R$ 4,10. Para o mês de fevereiro, aplica-se o mesmo raciocínio.

3.34 Veja-se o exemplo das telas referentes à prestação do serviço de 16/01/2010 a 15/02/2010, cujo "Doc.venda" é o mesmo da tela do SAP anterior (545400183), extraído do sistema SAP:



Cabeçalho da realização da receita

Doc.contábil	3004017703	Operação ref.	VBRR	Chave refer.	1008463268RD11820021
Empresa	UOLB	Exercício	2010	Data documento	15.01.2010
Data lançamento	17.01.2010	Período	1		

Síntese de receita

Lançamentos receitas

Doc.venda	Itm	Cta.Razão	Ano/per.	SIP	DocSubseq.	ItmSub	CtgS	Nº	Empresa	Nº doc.	Ano	CL	Cta.Razão	Débito	Crédito	Saldo	Moeda	Real.rec.	Grupo	Nº referên.FI
545400183	20	41111016	2010/001					1	UOLB	3004017703	2010	40	24111016	11,30	0,00	11,30	BRL	D	1008463268	RD11820021
545400183	20	41111016	2010/001					2	UOLB	3004017703	2010	50	41111016	0,00	11,30	11,30-	BRL	D	1008463268	RD11820021
545400183	20	41113016	2010/001					3	UOLB	3004017703	2010	50	24111206	0,00	4,10	4,10-	BRL	D	1008463268	RD11820021
545400183	20	41113016	2010/001					4	UOLB	3004017703	2010	40	41113016	4,10	0,00	4,10	BRL	D	1008463268	RD11820021

Cabeçalho da realização da receita

Doc.contábil	3007850761	Operação ref.	VBRR	Chave refer.	1008545334RD14290436
Empresa	UOLB	Exercício	2010	Data documento	08.02.2010
Data lançamento	07.02.2010	Período	2		

Síntese de receita

Lançamentos receitas

Doc.venda	Itm	Cta.Razão	Ano/per.	SIP	DocSubseq.	ItmSub	CtgS	Nº	Empresa	Nº doc.	Ano	CL	Cta.Razão	Débito	Crédito	Saldo	Moeda	Real.rec.	Grupo	Nº referên.FI
545400183	20	41111016	2010/002					1	UOLB	3007850761	2010	40	24111016	10,60	0,00	10,60	BRL	D	1008545334	RD14290436
545400183	20	41111016	2010/002					2	UOLB	3007850761	2010	50	41111016	0,00	10,60	10,60-	BRL	D	1008545334	RD14290436
545400183	20	41113016	2010/002					3	UOLB	3007850761	2010	50	24111206	0,00	3,85	3,85-	BRL	D	1008545334	RD14290436
545400183	20	41113016	2010/002					4	UOLB	3007850761	2010	40	41113016	3,85	0,00	3,85	BRL	D	1008545334	RD14290436

3.35 Observa-se das telas acima que parte do serviço sem desconto foi contabilizado em janeiro/2010 (R$ 11,30) e parte em fevereiro/2010 (R$ 10,60), totalizando R$ 21,90. Com os descontos, foi feito da mesma forma, parte em janeiro (R$ 4,10) e parte em fevereiro (R$ 3,85), totalizando R$ 7,95.

3.36 Pelo abatimento mensal dos descontos também é possível verificar o valor líquido cobrado do cliente: R$ 11,30 – R$ 4,10 = R$ 7,20 / R$ 10,60 – R$ 3,85 = R$ 6,75 / R$ 7,20 + R$ 6,75 = R$ 13,95);

3.37 Tal sistemática se deve ao fato de a contabilização no resultado (receita e desconto) ocorrer *pro rata tempore die* e o sistema considerar a data do "aniversário mensal" da contratação, fazendo-se necessário, no exemplo citado, extrair a realização das receitas referentes à parcela do mês de janeiro (código 3004017703, telas acima) e, à parcela do mês de fevereiro (código 30078507761, conforme telas acima).

3.38 Um resumo das operações contabilizadas pode ser visto no quadro abaixo (tal documento pode ser vinculado com os demais por meio do "doc.Fat." 0545400183):

Emp	Nº doc. RR	Ano	Doc.Fat.	Item	Conta Razão	Anc/per	Montante	Cliente SAP	Account	Data lçto.	Rel	Doc.Contábil
UOLB	3004017703	2010	0545400183	000020	0041111016	2010001	11,30	0020326336	1560748	17.01.2010		3003958985
UOLB	3004017703	2010	0545400183	000020	0024111016	2010001	11,30-	0020326336	1560748	17.01.2010		3003958985
UOLB	3004017703	2010	0545400183	000020	0041113016	2010001	4,10-	0020326336	1560748	17.01.2010	X	3003958985
UOLB	3004017703	2010	0545400183	000020	0024111206	2010001	4,10	0020326336	1560748	17.01.2010		3003958985
UOLB	3007850761	2010	0545400183	000020	0041111016	2010002	10,60	0020326336	1560748	07.02.2010		3003958985
UOLB	3007850761	2010	0545400183	000020	0024111016	2010002	10,60-	0020326336	1560748	07.02.2010		3003958985
UOLB	3007850761	2010	0545400183	000020	0041113016	2010002	3,85-	0020326336	1560748	07.02.2010	X	3003958985
UOLB	3007850761	2010	0545400183	000020	0024111206	2010002	3,85	0020326336	1560748	07.02.2010		3003958985

3.39 Como visto, a receita é registrada primeiro em uma conta de receita antecipada no passivo; no exemplo: conta 24111016, com lançamento a crédito, no valor da assinatura; e um lançamento a débito correspondente ao desconto. Em seguida, os valores são baixados dessa conta para uma conta de resultado; no exemplo: conta 41113016, com lançamento de receitas e descontos por competência, na medida da prestação dos serviços.

3.40 Em outras palavras, tanto receita quanto desconto são primeiro registrados no passivo (conta de receita antecipada), para depois serem apropriados, aos poucos, em conta de resultado, conforme o serviço é prestado, como determina o regime de competência e o Comitê de Pronunciamento Contábil - "CPC" - 30.

3.41 Tanto a receita bruta quanto os descontos são declarados em DIPJ, formando a receita líquida passível de tributação.

3.42 Nesse particular, compulsando-se o balancete (doc.outros_4) e o razão contábil anexo (doc. outros_05), referente ao ano de 2010, percebe-se que a referida conta contábil **41113016** tem saldo acumulado do ano de **R$ 94.886.404,43**. O mesmo valor é encontrado na planilha de controle dos valores deduzidos e informados na DIPJ, vinculados exatamente à conta contábil 41113016 (doc. outros_06). O somatório dessa planilha de controle não é outro senão a quantia de R$ 208.104.613,72, informada na linha 10, ficha 07 A, da DIPJ, e glosada pelo D. Agente Fiscal.

3.43 Em todos os outros "jogos de documentos" separados como exemplos pela Impugnante, cujos documentos estão anexos (doc. outros_3 acima), o mesmo procedimento contábil pode ser observado, assim como a composição do saldo da conta contábil no balancete que compôs a linha de dedução na DIPJ.

3.44 Importante ressaltar que a mesma situação fática demonstrada para a conta 41113016, também se aplica às contas 41113019, 41113001, 41113014, 41113023, 41113027, 41113028, 41113029, 41113030, 41113031, 41113032, 41243003 e 41913001, cujos razões estão anexos (docs. Outros_7 a outros_11).

3.45 A Impugnante anexa, ainda, planilha de controle de todas as contas contábeis que compuseram as linhas 05 e 06, Ficha 07 A, da DIPJ/2011 (doc.outros_12), demonstrando que **todas as receitas sem qualquer dedução, foram**

informadas na DIPJ. As deduções foram efetuadas, depois, na Linha 10 da ficha 07 A, em procedimento semelhante ao contábil, acima descrito (primeiro registram-se todas as receitas e as deduções, para depois serem ambas apropriadas por competência).

3.46 Assim, não resta dúvida na correção dos procedimentos, quanto à dedução dos descontos na prestação de serviços no varejo do cálculo da receita bruta.

3.47 Nem se alegue que os descontos não poderiam ser excluídos da receita bruta para fins de apuração da base de cálculo dos tributos em tela por não terem natureza de descontos incondicionais. De fato, como decidiu a COSIT, na SCI nº 34/2013, "os descontos **incondicionais** caracterizam-se por serem parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da NF de venda [...] e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos; esses descontos não se incluem na receita bruta da PJ vendedora e, do ponto de vista da PJ adquirente, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita"

3.48 A mesma SCI caracteriza os descontos **condicionais** como "aqueles que dependem de evento posterior à emissão na NF, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo, e configuram despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador".

3.49 Esse é o mesmo entendimento do CARF (Acórdão 1801-00.715, de 30/09/2011 – fl. 748).

3.50 Em suma, os descontos incondicionais são aqueles desvinculados de qualquer evento futuro e são concedidos pelo vendedor no momento da formação do preço da mercadoria ou do serviço. Já os condicionais, são vinculados a evento futuro e normalmente se caracterizam por um desconto na fatura já emitida, depois da formação do preço.

3.51 Os primeiros não compõem a receita bruta por estarem relacionados a formação do preço, já os segundos, têm natureza de receita financeira, e devem sofrer a tributação adequada.

3.52 No caso em questão, todos os descontos concedidos pela Impugnante na atividade de varejo são **incondicionais**, pois estão sempre relacionados à formação do preço dos serviços, seja em virtude da contratação de um "combo", da fidelidade do cliente, ou de desconto padrão, etc.

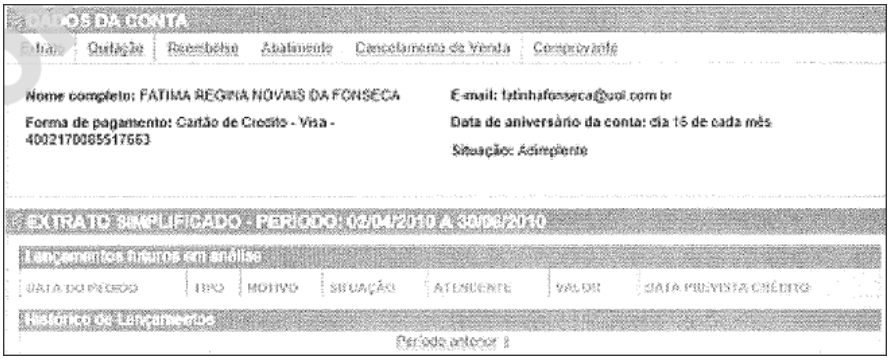
3.53 Inclusive, todos os fluxos operacionais foram testados pela PC Company Assessoria e Consultoria Empresarial ("PC Company"), conforme se verifica no Relatório de Procedimentos Previamente Acordados, em anexo (doc.outros_46). Como se verifica desse relatório, desde a venda no varejo até o registro nos sistemas de varejo (CRM_SACA) e a contabilização das receitas antecipadas e dos respectivos descontos, todos os procedimentos foram minuciosamente testados pela PC Company e considerados adequados (fl. 749).

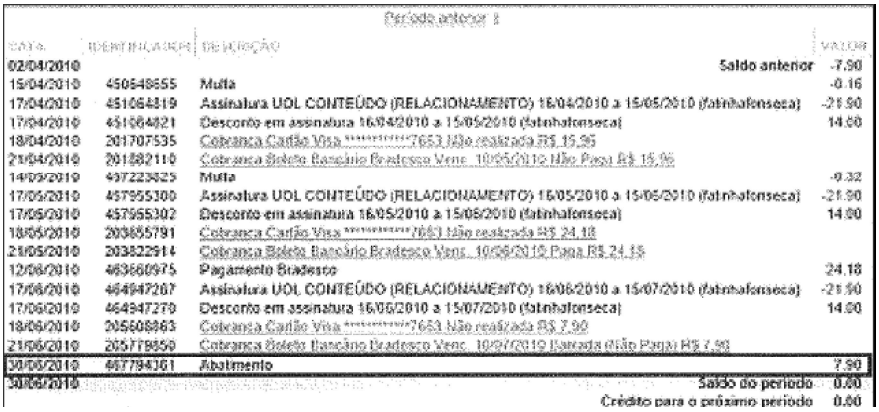
3.54 Assim, pode-se concluir que as receitas antecipadas e, em especial, os respectivos descontos foram devidamente contabilizados e que as correspondentes bases de cálculo foram corretamente apuradas.

Do Cancelamento de Assinaturas (fls. 750 e ss)

3.55 Quanto ao cancelamento dos serviços prestados, a contabilização segue sistemática semelhante ao que ocorre com os descontos. A receita integral é apropriada, mas os abatimentos feitos em virtude do cancelamento são posteriormente excluídos do resultado *pro rata die* (linha 10, Ficha 07 A).

3.56 A Impugnante organizou doze conjuntos de documentos (doc. outros_13), para comprovar suas alegações, apresentando, a título ilustrativo, os relacionados à cliente Srª Fátima, que cancelou o serviço "uol conteúdo (relacionamento)". Segue tela abaixo, do sistema CRM_SACA:





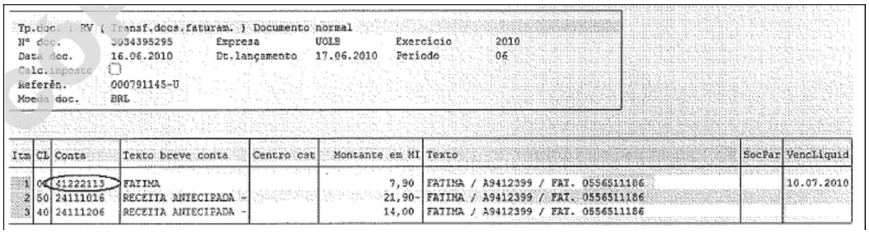
Período anterior

DATA	IDENTIFICADOR	DESCRIÇÃO	VALOR
02/04/2010		Saldo anterior	-7,90
15/04/2010	450648655	Multa	-0,16
17/04/2010	451064819	Assinatura UOL CONTEÚDO (RELACIONAMENTO) 16/04/2010 a 15/05/2010 (fatinhafonseca)	-21,90
17/04/2010	451064821	Desconto em assinatura 16/04/2010 a 15/05/2010 (fatinhafonseca)	14,00
18/04/2010	201707535	Cobrança Cartão Visa **********7663 Não realizada R$ 15,96	
21/04/2010	201882110	Cobrança Boleto Bancário Bradesco Venc. 19/05/2010 Não Paga R$ 15,96	
14/05/2010	457223625	Multa	-0,32
17/05/2010	457955300	Assinatura UOL CONTEÚDO (RELACIONAMENTO) 16/05/2010 a 15/06/2010 (fatinhafonseca)	-21,90
17/05/2010	457955302	Desconto em assinatura 16/05/2010 a 15/06/2010 (fatinhafonseca)	14,00
18/05/2010	203855791	Cobrança Cartão Visa **********7663 Não realizada R$ 24,18	
21/05/2010	203822914	Cobrança Boleto Bancário Bradesco Venc. 19/06/2010 Paga R$ 24,18	
12/06/2010	463660975	Pagamento Bradesco	24,18
17/06/2010	464947267	Assinatura UOL CONTEÚDO (RELACIONAMENTO) 16/06/2010 a 15/07/2010 (fatinhafonseca)	-21,90
17/06/2010	464947279	Desconto em assinatura 16/06/2010 a 15/07/2010 (fatinhafonseca)	14,00
18/06/2010	205608863	Cobrança Cartão Visa **********7663 Não realizada R$ 7,90	
21/06/2010	205778959	Cobrança Boleto Bancário Bradesco Venc. 19/07/2010 Lançada (Não Paga) R$ 7,90	
30/06/2010	467794061	Abatimento	7,90
30/06/2010		Saldo do período	0,00
		Crédito para o próximo período	0,00

3.57 O serviço contratado foi no valor de R$ 21,90, com desconto de R$ 14,00, pagando mensalmente a quantia de R$ 7,90. No entanto, em junho/2010 a cliente requereu o cancelamento, havendo o abatimento do valor devido por ele (R$ 7,90).

3.58 A contabilização no SAP segue o mesmo procedimento do tópico anterior, atribuindo-se um código (41222113) à srª Fátima, usado para rastrear todos os lançamentos contábeis que tenham qualquer relação com essa cliente.

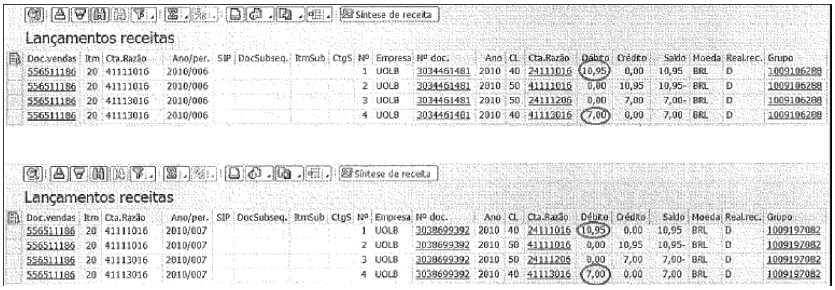
3.59 Através das telas do SAC (abaixo) é possível verificar toda a contabilização da receita antecipada e a respectiva realização dessa receita e do desconto.



Tp.doc. RV (Transf.docs.faturam.) Documento normal
Nº doc. 1034395295 Empresa UOLB Exercício 2010
Data doc. 16.06.2010 Dt.lançamento 17.06.2010 Período 06
Calc.imposto ☐
Referên. 000791145-U
Moeda doc. BRL

Itm	CL	Conta	Texto breve conta	Centro cst	Montante em MI	Texto	SocPar	VencLiquid
1	09	41222113	FATIMA		7,90	FATIMA / A9412399 / FAT. 0556511186		10.07.2010
2	50	24111016	RECEITA ANTECIPADA -		21,90-	FATIMA / A9412399 / FAT. 0556511186		
3	40	24111206	RECEITA ANTECIPADA -		14,00	FATIMA / A9412399 / FAT. 0556511186		

3.60 A referida contabilização teve a sua apropriação *pro rata tempore die*, conforme extrato abaixo



Lançamentos receitas

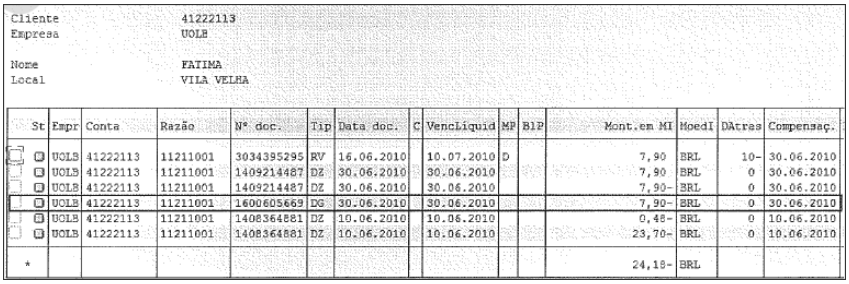
Doc.vendas	Itm	Cta.Razão	Ano/per.	SIP	DocSubseq.	RtmSub	CtgS	Nº	Empresa	Nº doc.	Ano	CL	Cta.Razão	Débito	Crédito	Saldo	Moeda	Real.rec.	Grupo
556511186	20	41111016	2010/006					1	UOLB	3034461481	2010	40	24111016	10,95	0,00	10,95	BRL	D	1009106288
556511186	20	41111016	2010/006					2	UOLB	3034461481	2010	50	41111016	0,00	10,95	10,95-	BRL	D	1009106288
556511186	20	41113016	2010/006					3	UOLB	3034461481	2010	50	24111206	0,00	7,00	7,00-	BRL	D	1009106288
556511186	20	41113016	2010/006					4	UOLB	3034461481	2010	40	41113016	7,00	0,00	7,00	BRL	D	1009106288

Lançamentos receitas

Doc.vendas	Itm	Cta.Razão	Ano/per.	SIP	DocSubseq.	RtmSub	CtgS	Nº	Empresa	Nº doc.	Ano	CL	Cta.Razão	Débito	Crédito	Saldo	Moeda	Real.rec.	Grupo
556511186	20	41111016	2010/007					1	UOLB	3038699392	2010	40	24111016	10,95	0,00	10,95	BRL	D	1009197082
556511186	20	41111016	2010/007					2	UOLB	3038699392	2010	50	41111016	0,00	10,95	10,95-	BRL	D	1009197082
556511186	20	41113016	2010/007					3	UOLB	3038699392	2010	50	24111206	0,00	7,00	7,00-	BRL	D	1009197082
556511186	20	41113016	2010/007					4	UOLB	3038699392	2010	40	41113016	7,00	0,00	7,00	BRL	D	1009197082

3.61 Parte do serviço (sem desconto) foi contabilizado em 06/2010 (R$ 10,95) e parte em 07/2010 (R$ 10,95), totalizando R$ 21,90. Com os descontos, foi feito da mesma forma, parte em 06/2010 (R$ 7,00) e parte em 07/2010 (R$ 7,00), totalizando R$ 14,00. Pelo abatimento mensal dos descontos, também é possível verificar o valor líquido cobrado do cliente: R$ 10,95 – R$ 7,00 = R$ 3,95 / R$ 10,95 – R$ 7,00 = R$ 3,95 / R$ 3,95 + R$ 3,95 = **R$ 7,90**.

3.62 O cancelamento, por sua vez, é apropriado como se fosse um "crédito", abatendo a receita líquida do cliente (R$ 7,90). Para comprovar tal fato, observe-se a tela abaixo, demonstrando o "crédito" de R$ 7,90:



Cliente 41222113
Empresa UOLB

Nome FATIMA
Local VILA VELHA

St	Empr	Conta	Razão	Nº doc.	Tip	Data doc.	C	VencLiquid	MP	BlP	Mont.em MI	MoedI	DAtras	Compensaç.
	UOLB	41222113	11211001	3034395295	RV	16.06.2010		10.07.2010	D		7,90	BRL	10-	30.06.2010
	UOLB	41222113	11211001	1409214487	DZ	30.06.2010		30.06.2010			7,90	BRL	0	30.06.2010
	UOLB	41222113	11211001	1409214487	DZ	30.06.2010		30.06.2010			7,90-	BRL	0	30.06.2010
	UOLB	41222113	11211001	1600605669	DG	30.06.2010		30.06.2010			7,90-	BRL	0	30.06.2010
	UOLB	41222113	11211001	1408364881	DZ	10.06.2010		10.06.2010			0,48-	BRL	0	10.06.2010
	UOLB	41222113	11211001	1408364881	DZ	10.06.2010		10.06.2010			23,70-	BRL	0	10.06.2010
*											24,18-	BRL		

3.63 Ao mesmo tempo, os valores são apropriados na conta contábil de "cancelamento de assinaturas" 41112001. O saldo dessa conta, no valor de R$ 1.672.164,24 pode ser confirmado no balancete (doc.-outros_4 acima), no razão contábil (doc.outros_14) e na planilha de controle dos valores informados na DIPJ (doc.outros_6 acima).

3.64 Em todos os outros casos separados pela Impugnante, cujos documentos estão em anexo (Doc.outros_13 acima), o mesmo procedimento contábil pode ser observado, assim como a composição do saldo da conta contábil no balancete que compôs a linha de dedução na DIPJ.

3.65 De modo a demonstrar que todas as receitas, sem qualquer dedução foram devidamente informadas na DIPJ, a impugnante anexa, ainda, a planilha de controle de todas as contas contábeis que compuseram as Linhas 05 e 06 da ficha 07 A da DIPJ/2011 (doc.outros_12 acima). Em razão dessa inclusão, sem qualquer exclusão, as deduções fora, depois, efetuadas na linha 10 da ficha 07 A, em procedimento semelhante ao contábil descrito acima.

3.66 Tem-se, portanto, que os valores deduzidos da receita bruta de cancelamento de serviços contratados, mas não prestados, restam devidamente comprovados. Em vista disso, também com relação a esse ponto, os lançamentos são improcedentes, devendo ser cancelados.

Do Cancelamento de Transações Realizadas por Intermédio do *PagSeguro* (fls. 754 e ss)

3.67 A Impugnante também presta serviço de facilitador de pagamentos (intermediação), que pode ser contratado pela internet[1], sendo prestado a empresas e pessoas físicas que vendem ou compram produtos e serviços pela internet, ficando a Impugnante responsável pela cobrança e repasse dos recursos.

3.68 Na falta de entrega de produtos, ou entrega com defeito, sem justificativa, o *PagSeguro* disponibiliza ao comprador ferramentas para a solução da controvérsia, como a "Disputa", ou a "Mediação", onde o PagSeguro suspende o pagamento ao vendedor até a solução da controvérsia.

3.69 Caso o comprador vença a disputa/mediação, os valores recebidos pela Impugnante a título de "tarifa de intermediação" e/ou "taxa de parcelamento" são devolvidos aos vendedores, e deduzidos da receita bruta por meio de sua consideração na linha 10, Ficha 07 A da DIPJ.

3.70 Da mesma forma, a Impugnante separou doze conjuntos de documentos para comprovar suas alegações. (doc. Outros_15).

3.71 Tome-se como exemplo, a compra do produto "shampoo loreal professional force vector 1500ML", efetuada em 15.05.2010, na loja virtual Shop da beleza. Verifica-se do extrato financeiro (abaixo), o regular pagamento do produto, mas por um motivo qualquer, a transação foi cancelada, com a devolução do valor da compra ao comprador e da taxa de intermediação ao vendedor (no caso, a loja virtual Shop da Beleza [Severino Bento Cosméticos – ME]).

Extrato financeiro da transação

DATA E HORA	CLIENTE	DESCRIÇÃO	VALOR(R$)	CONTA
15/05/2010 01:52:56	gabriela vinhaes escámez simón	Pagamento reconhecido VISA **********5413 3 parcelas	171,87	Disponível
15/05/2010 01:52:56	gabriela vinhaes escámez simón	Pagamento para SHOP DA BELEZA	-171,87	Disponível
15/05/2010 01:52:56	TIAGO SEVERINO BENTO COSMENTICOS	Pagamento de gabriela vinhaes escámez simón a receber	171,87	A receber
15/05/2010 01:52:56	TIAGO SEVERINO BENTO COSMENTICOS	Taxa de parcelamento de cartão de crédito	-6,63	A receber
15/05/2010 01:52:56	TIAGO SEVERINO BENTO COSMENTICOS	Taxa de intermediação	-9,42	A receber
15/05/2010 01:52:56	TIAGO SEVERINO BENTO COSMENTICOS	Tarifa de intermediação	-0,40	A receber
17/05/2010 14:10:47	TIAGO SEVERINO BENTO COSMENTICOS	Devolução de tarifa de intermediação	0,40	A receber
17/05/2010 14:10:47	TIAGO SEVERINO BENTO COSMENTICOS	Devolução de taxa de intermediação	9,42	A receber
17/05/2010 14:10:47	TIAGO SEVERINO BENTO COSMENTICOS	Cancelamento da transação	-171,87	A receber
17/05/2010 14:10:47	gabriela vinhaes escámez simón	Cancelamento da transação	171,87	Disponível
17/05/2010 14:10:47	TIAGO SEVERINO BENTO COSMENTICOS	Devolução de taxa de parcelamento	6,63	A receber
17/05/2010 14:10:47	gabriela vinhaes escámez simón	Estorno de pagamento	-171,87	Disponível

3.72 Os valores de "tarifa de intermediação" devolvidos pela Impugnante (R$ 9,42 + R$ 0,40 = R$ 9,82) estão registrados na conta contábil 41942001 e seu saldo, de R$ 847.071,38, pode ser confirmado no balancete (doc. Outros_4 acima), no saldo do razão contábil (doc. Outros_16) e na planilha de controle das linhas da DIPJ (doc. Outros_6 acima).

3.73 Em todos os outros "conjuntos de documentos" separados como exemplos pela impugnante, cujos documentos estão anexos (doc. Outros_15 acima), o mesmo procedimento contábil pode ser observado, assim como a composição do saldo da conta contábil no balancete que compôs a linha 10, ficha 07 A.

3.74 A mesma situação da conta 41942001 também se aplica para as contas 41942003, cujo razão contábil está anexo (Doc. Outros_17). Essa conta refere-se a outra taxa cobrada pela Impugnante pelo serviço de *PagSeguro* (taxa de parcelamento). Seu saldo, no valor de R$ 704.859,19, além de constar do razão já referido, também

[1] através do endereço https://pagseguro.uol.com/#rmcl (fl. 754).

pode ser confirmado no balancete (doc. Outros_4 acima) e na planilha de controle das linhas da DIPJ (doc. Outros_6 acima).

3.75 Todas as transações contabilizadas nas referidas contas encontram-se resumidas na planilha anexa (doc. Outros_18 e outros_19), que contém os dados sobre a transação, valores e identidade de compradores e vendedores, cujo saldo coincide, exatamente, com a soma dos saldos das contas 41942001 e 41942003, ou seja, R$ 1.551.930,57.

3.76 Importante destacar que todas as contas contábeis que compuseram as linhas 05 e 06, ficha 07 A, da DIPJ (doc. Outros_12 acima) estão devidamente demonstradas na planilha anexa, que comprova que todas as receitas, sem qualquer dedução, foram informadas na DIPJ.

3.77 Na linha 10 da aludida ficha 07 A, foram depois efetuadas as deduções, em procedimento semelhante ao contábil descrito (primeiro registram-se as receitas e as deduções, para depois serem apropriadas por competência).

3.78 Tem-se, portanto, que os valores deduzidos da receita bruta, a título de cancelamento dos serviços de PagSeguro restam devidamente comprovados. Em vista disso, os lançamentos devem ser cancelados.

Das deduções relativas a Publicidade (fl. 757/758)

3.79 Esse segundo grande bloco dos valores que compõem a linha 10, ficha 07 A, provém de deduções relativas a três operações de vendas de espaços publicitários no Portal UOL: (i) comissão das agências de publicidade; (ii) cancelamento de mídia; e, (iii) desconto incondicional em permuta de mídia.

i) da comissão das agências de publicidade (fls. 758 e ss)

3.80 Os espaços de mídia do Portal variam conforme localização, tamanho, tempo do anúncio, etc; via de regra, a agência envia um PI (Pedido de Inserção), onde constam: (a) o valor bruto a ser pago pelo anunciante; (b) a comissão da agência de publicidade (chamada de "desconto"), que é paga pelo anunciante à agência (normalmente, 20% do valor da operação); e, (c) o valor líquido, recebido pela Impugnante.

3.81 As agências de publicidade buscam a Impugnante (em razão de seus canais de mídia), para divulgar o conteúdo de suas campanhas publicitárias; elas atuam por conta e ordem de seus clientes, conforme art. 6º do Decreto-Lei nº 57.690/66, que regulamenta as agências de publicidade, a saber:

> *Art. 6º. Agência de Propaganda é a pessoa jurídica especializada nos métodos, na arte e na técnica publicitários, que, através de profissionais a seu serviço, estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos Veículos de Divulgação, por ordem e conta de clientes anunciantes, com o objetivo de promover a venda de mercadorias, produtos e serviços, difundir idéias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições a que servem.*

3.82 A agência, dessarte, agencia a difusão da imagem de seus clientes a um preço (comissão), chamado de "**desconto**", no jargão do mercado; esse "desconto" é regulado no item 2.5.1. das Normas-Padrão da Atividade Publicitária, editadas pelo Conselho Executivo das Normas Padrão ("CENP"), sendo chamado, no âmbito regulatório, de "**desconto padrão**":

2.5.1. Toda Agência que alcançar as metas de qualidade estabelecidas pelo CENP, comprometendo-se com os custos e atividades a elas relacionadas, habilitar-se-á ao recebimento do "Certificado de Qualificação Técnica", conforme o art. 17, inciso I alínea "f" do Decreto nº 57.690/66, e fará jus ao "desconto padrão de agência" não inferior a 20% (vinte por cento) sobre o valor dos negócios que encaminhar ao Veículo por ordem e conta de seus clientes"

3.83 A mesma Norma-Padrão assim define o "desconto padrão": 1.11 Desconto-Padrão de Agência ou simplesmente Desconto Padrão: é a remuneração da Agência de Publicidade pela concepção, execução e distribuição de propaganda, por ordem e conta de clientes anunciantes, na forma de percentual estipulado pelas Normas-Padrão, calculado sobre o "Valor Negociado".

3.84 Portanto, os valores contabilizados como "desconto", nada mais são do que valores das agências de publicidade, devida por seus clientes em virtude da veiculação de campanhas publicitárias. Trata-se, então, de mera receita das Agências de Publicidade, nada tendo a ver com o resultado da Impugnante.

3.85 Além disso, o pagamento dessa "comissão" é feito diretamente pelo anunciante à Agência, sem interferência da Impugnante, ou trânsito de recursos por suas contas bancárias, não se tratando, assim, de resultado da Impugnante.

3.86 Por tais razões, esse valor foi excluído da apuração dos tributos exigidos nos autos de infração guerreados.

3.87 Para comprovar a legitimidade da exclusão, a Impugnante, de forma semelhante como fez nos casos anteriores, elaborou doze documentos (doc. Outros_20 e outros_21), dos quais selecionou um caso do cliente *Ministério da Educação*; nesse caso, a agência *Link* enviou, em 19.03.2010, o PI nº 018577 (fl. 761); após os descontos concedidos pela Impugnante (constantes da PI), a veiculação de mídia foi firmada pelo valor bruto de R$ 444.550,00, da seguinte forma: R$ 88.910,00 (20% do valor bruto) refere-se à "comissão" da agência de publicidade e R$ 355.640,00 são receita da Impugnante.

3.88 Importante destacar que, na formação do preço, existem três formas de cálculo da remuneração da Impugnante nos contratos de publicidade: (i) a mais comum, é a calculada pelo número de impressões da peça publicitária, feitas no Portal UOL; cada impressão equivale a um acesso ou atualização (feita pelo usuário no portal); como esse número chega à casa dos milhões, é dividido por mil para se calcular o número de impressões que servirá de base para a cobrança; (ii) cobrança por *click*, feita pelo número de cliques efetuados em determinado anúncio; e, (iii) cobrança por tempo, feita pelo dia, horário e intervalo de tempo em que o anúncio será exibido. No exemplo do *Ministério da Educação*, conforme PI, a contratação foi feita por hora, com a exibição do anúncio por cinco dias úteis na página principal do portal UOL e por dez dias úteis na página do UOL Notícias.

3.89 Após o recebimento do PI, os dados são inseridos no sistema DART, utilizado para controle da venda dos espaços de publicidade (tela de fls. 762/763); da análise das telas, nota-se que os valores do desconto concedido ao anunciante (comissão da agência), o nome do cliente, e o valor líquido recebido pela Impugnante, são todos registrados no sistema. Além disso, são contabilizados no SAP, em uma conta transitória de receita antecipada, em nome do cliente, as quais (como já visto) são apropriadas no resultado *pro rata tempore*, sendo a comissão da agência ("desconto de publicidade") contabilizada como redutora dessas contas (mesma sistemática utilizada para descontos, já mencionada – seguem telas de fl. 764)

3.90 Apenas o valor líquido dessa operação (R$ 355.640,00) é efetivamente contabilizado como receita líquida, passível de tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Com efeito, a somatória das linhas "PUBLICIDADE CAIXA", com as linhas "DES S/ PUBLICIDADE" resulta no valor líquido de R$ 355.640,00, registrada na linha "ministério da educação " (publicidade caixa + des s/ publicidade = ministério da educação). Assim, tanto a receita bruta total quanto os descontos são contabilizados, mas a Impugnante apenas se apropria do valor líquido como receita tributável.

3.91 Graficamente, tem-se a seguinte tela (fl. 765):

Item	Chave de lançamento	Conta	Texto breve conta	Centro custo	Montante em MI	Texto
1	1	100006257	MINISTERIO DA EDUCAC		355.640,00	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
2	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C		16.353,42	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
4	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	10131	16.353,42	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
6	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C		16.353,42	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
8	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C		16.353,42	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
10	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	31	16.353,42	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
12	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	10131	714,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
14	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	10131	714,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
16	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	10131	714,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
18	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	10131	714,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
20	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	10131	714,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
22	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	10131	714,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
24	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	10131	714,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
26	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	10131	714,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
28	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	10131	714,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
30	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	10131	714,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
3	50	41211001	PUBLICIDADE CAIXA -	10131	-81.767,12	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
5	50	41211001	PUBLICIDADE CAIXA -	10131	-81.767,12	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
7	50	41211001	PUBLICIDADE CAIXA -	10131	-81.767,12	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
9	50	41211001	PUBLICIDADE CAIXA -	10131	-81.767,12	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
11	50	41211001	PUBLICIDADE CAIXA -	10131	-81.767,12	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
13	50	41211001	PUBLICIDADE CAIXA -		-3.571,44	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
15	50	41211001	PUBLICIDADE CAIXA -		-3.571,44	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
17	50	41211001	PUBLICIDADE CAIXA -		-3.571,44	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
19	50	41211001	PUBLICIDADE CAIXA -	10131	-3.571,44	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
21	50	41211001	PUBLICIDADE CAIXA -	10131	-3.571,44	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
23	50	41211001	PUBLICIDADE CAIXA -	10131	-3.571,44	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
25	50	41211001	PUBLICIDADE CAIXA -	10131	-3.571,44	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
27	50	41211001	PUBLICIDADE CAIXA -	10131	-3.571,44	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
29	50	41211001	PUBLICIDADE CAIXA -	10131	-3.571,44	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
31	50	41211001	PUBLICIDADE CAIXA -	10131	-3.571,44	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801

3.92 Anexa-se a fatura emitida pela Impugnante (fl. 766):

UOL

UNIVERSO ONLINE SA - DIVISÃO UOL
AV. BRIGADEIRO FARIA LIMA, 1384 - SÃO PAULO - SP - CEP 01451-001 - JD. PAULISTANO
C.N.P.J.: 01.109.184/0004-38 - IE: 114.816.816.117 - C.C.M.: 3.218.906-0 - TEL.: (011) 3038-8300

TOTAL DOS SERVIÇOS	444.550,00
DESCONTOS	88.910,00
VALOR ISS	
TOTAL DA FATURA	355.640,00
Nº DA FATURA DE SERVIÇOS	000017122

DATA EMISSÃO	NÚMERO	VALOR	DUPLICATA Nº	DATA VENCIMENTO	1ª VIA DESTINATÁRIO
30/04/2010	000017122	355.640,00	000017122/1	31/05/2010	

DESCONTO DE: % SOBRE O VALOR DE: R$ ATÉ:

NOME DO SACADO:	MINISTERIO DA EDUCACAO	
E N D E R E Ç O:	ESP DOS MINISTERIOS BL L 4 ANDA S N	CEP: 70047-900
C I D A D E:	BRASILIA	ESTADO: SP
INSCR. C.N.P.J.:	00.394.445/0003-65	I.E.:

3.93 Colaciona a Impugnante parte do extrato bancário do Bradesco, para confirmar o recebimento do valor (fl. 767). Trata-se do valor de R$ 322.032,02, sobre o qual, a Impugnante informa ter sido resultado da dedução do IR/CSLL Estimativa e, PIS/Cofins faturamento, conforme tela abaixo:

Tp.doc. [illegible] Pagamento cliente) Documento normal
Nº doc. 1409235020 Empresa UOLB Exercício 2010
Data doc. 30.06.2010 Dt.lançamento 30.06.2010 Período 06
Calc.imposto
Referên. FATURA 17122
Moeda doc. BRL

Item	CL	Conta	Texto breve conta	Centro cus	Montante em MI	Texto	DocPar	VencLiquid
1	40	11123088	TRANSIT CR BCO BRADE		322.032,02	Dep C/C 3596-3 Fatura 17122		
2	40	11611001	I.R. ESTIMATIVA EXER		17.070,72	IRRPJ CLIENTE 100006257 FATURA 17122		
3	40	11613003	COFINS FATURAMENTO		10.669,20	COFINS CLIENTE 100006257 FATURA 17122		
4	40	11613002	PIS FATURAMENTO		2.311,66	PIS CLIENTE 100006257 FATURA 17122		
5	40	11611004	C.S. ESTIMATIVA EXER		3.556,40	CSSL CLIENTE 100006257 FATURA 17122		
6	15	100006257	MINISTERIO DA EDUCAC		355.640,00-	Dep C/C 3596-3 Fatura 17122		30.06.2010
7	40	83121001	RESULT TRAD - USGAAP	90003	0,00	MINISTERIO DA EDUCACAO /		

3.94 O valor auferido pela agência (R$ 88.910,00) pode facilmente ser identificado no razão da conta contábil referente às deduções dos "descontos" das agências de publicidade, número 41213001 (doc. Outros_22). O saldo dessa conta (R$ 21.969.884,83), constante do balancete (doc. Outros_4 acima) e do mencionado razão contábil (doc. Outros_22 acima), somado ao saldo de R$ 203.910,40 da conta contábil do balanço do BOL[2] (doc. Outros_23) também registrada pelo número 41213001, como se verifica no razão também anexo (doc. Outros_24), alcança R$ 21.900.795,23, contida na linha 10, ficha 07 A, como se verifica da planilha de controle dos valores informados na DIPJ (doc. Outros_6 acima).

3.95 Em todos os outros conjuntos de documentos separados como exemplos (doc. Outros_20 e outros_21 acima), o mesmo procedimento contábil pode ser observado.

3.96 A mesma situação demonstrada para a conta 31213001 também se aplica para as contas 41333002 (BOL), 41313001 (BOL), 31213001 (BOL), 31233002 (BOL), 341313005, 41333002, 41213007, 41313001 e 41913010, cujos razões estão anexos (doc. Outros_25).

3.97 A Impugnante anexa, ainda, planilha de controle de todas as contas contábeis que compuseram as linhas 05 e 06 da ficha 07 A, (doc. Outros_12 acima), demonstrando que todas as receitas (conta contábil 41211001), sem qualquer dedução, foram informadas na DIPJ, sendo as deduções (conta contábil 41213001) foram efetuadas depois, na linha 10 da aludida ficha, em procedimento semelhante ao contábil. A diferença foi efetivamente tributada pela Impugnante.

3.98 Acrescente-se que a PC Company, no relatório de procedimentos já mencionado (doc. Outros_46) após analisar todo o fluxo de operações, desde colocação da PI pela agência de publicidade até o registro no DART e os lançamentos contábeis no SAP, concluiu pela higidez das práticas da Impugnante, a saber (inserida anotação da fl. 39 do citado relatório – fl. 769).

3.99 Deve, dessa forma, essa D. Turma julgadora dar provimento à Impugnação nessa parte, cancelando-se os lançamentos fiscais.

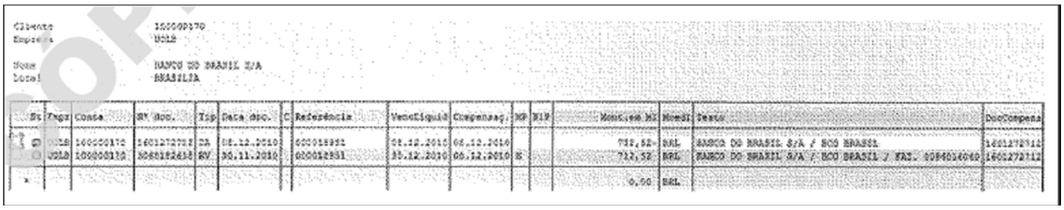
ii) do Cancelamento de Mídia (fl. 770 e ss)

3.100 Trata-se de outra exclusão que compôs o montante informado na linha 10 da ficha 07 A, referindo-se ao **cancelamento de anúncio por clientes**. Nesses casos, após o faturamento inicial, o cliente informa o cancelamento e a Impugnante efetua a **reversão contábil**.

3.101 Como nos casos anteriores, a Impugnante trás nove conjuntos de documentos para comprovar essas exclusões (doc.outros_26), dentre eles, o caso do *Banco do Brasil*; nesse exemplo, houve o faturamento inicial de R$ 712,52 devido pelo cliente (tela de fl. 771); depois de solicitado o cancelamento, foi realizado o lançamento contábil na conta de cancelamento de número 41212001, anulando a receita contabilizada e neutralizando os efeitos contábeis referentes a um negócio que não se concretizou (telas de fl. 771).

[2] O BOL é empresa que foi incorporada pela Impugnante, sendo que a sua razão social e CNPJ antes da incorporação eram, respectivamente, Brasil Online Ltda e 02.496.285/0001-29. Para fins de controle interno, as demonstrações contábeis do BOL são registradas separadamente dos da Impugnante, ou seja, tais operações são registradas em um centro de custo próprio.

3.102 A tela que segue faz a vinculação entre os doc. 3068182638 e 1601272712, deixando evidente a operação realizada (o código RV na coluna "Tip" refere-se a faturamento e o código "DA", ao cancelamento)



Cliente 100000170
Empresa U012
Nome BANCO DO BRASIL S/A
Local BRASILIA

St	Empr	Conta	Nº doc.	Tip	Data doc.	C	Referência	VencLiquid	Compensaç.	NP	BIP	Montante MI	MoedI	Texto	DocCompens
	U012	100000170	1601272712	DA	08.12.2010		000012951	01.12.2010	08.12.2010			712,52-	BRL	BANCO DO BRASIL S/A / BCO BRASIL	1601272712
	U012	100000170	3068182638	RV	30.11.2010		000012951	15.12.2010	08.12.2010	S		712,52	BRL	BANCO DO BRASIL S/A / BCO BRASIL / FAT. [illegible]	1601272712
*												0,00	BRL		

3.103 Assim, o valor de R$ 712,62, a título de cancelamento, encontra-se registrado na conta contábil 41212001, cujo montante (saldo) de R$ 2.294.352,26, constante do balancete (doc. outros_4 acima) e no razão contábil (doc. outros_23), foi devidamente incluído na somatória dos valores que compõem a Linha 10, ficha 07 A, como se verifica na planilha de controle dos valores informados na DIPJ (doc. outros_6 acima).

3.104 Em todos os outros conjuntos de documentos separados como exemplos (doc. outros_26 acima), o mesmo procedimento contábil é observado, assim como a composição do saldo da conta contábil no balancete que compôs a linha de dedução na DIPJ.

3.105 Importante ressaltar que a mesma situação demonstrada na conta 41212001 também se aplica às contas 41112014, 41312001, 41212007, 41232001, 41222001, 41242001, 41242005, 41912001, 41912020, 41912010 e 41412004, cujos razões estão anexos (doc. outros_28).

3.106 A Impugnante anexa ainda a planilha de controle de todas as contas contábeis que compuseram as linhas 05 e 06, ficha 07 A (doc. outros_12 acima), demonstrando que todas as receitas, sem qualquer dedução, foram informadas na DIPJ.

3.107 Não há dúvida, assim, acerca da correta exclusão dos valores referentes ao cancelamento do serviço de publicidade, na apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, do ano-base 2010, sendo o lançamento improcedente, também nessa parte.

iii) do desconto incondicional em Permuta (fls. 773 e ss)

3.108 A Impugnante ainda costuma conceder a seus anunciantes, rotineiramente, descontos incondicionais, como em suas atividades de varejo; porém, diferentemente do varejo, o desconto de publicidade é mais elevado, podendo chegar a 90%, nos casos em que a Impugnante negocia o pagamento por meio de permuta (prática comum neste mercado).

3.109 Duas tabelas são utilizadas (i) uma para os casos de pagamento em dinheiro; e, (ii) outra, para os casos onde há **permuta**; nesse último caso, os valores de tabela **são mais elevados**, o que justificaria a aplicação do desconto.

3.110 No link http://publicidade.uol.com.br/precos/ podem ser encontradas duas tabelas de preços, uma para clientes ativos[3] e, outra, para o público em geral (doc. outros_29 e outros_30), cuja comparação demonstra o percentual do desconto atualmente concedido.

3.111 A determinados clientes e/ou contratações, a Impugnante concede expressivos descontos, porém, sobre uma base superior.

[3] Com exceção dos clientes de telefonia, mídia e entrenenimento.

3.112 Nos casos de permuta, o anunciante negocia a divulgação de seu produto, serviço ou marca nos meios publicitários da Impugnante, os quais possuem diferentes preços (conforme localização, tamanho do banner, tempo de divulgação, etc). Com a quitação, o cliente pode **permutar** com a Impugnante, por exemplo, produtos que produz ou mesmo espaços de mídia que tenham disponíveis (quando o cliente, nesse caso, também é veículo de mídia).

3.113 Por exemplo, na permuta de produto, a Impugnante poderia permutar com o Hopi Hari S.A a divulgação da marca (Hopi Hari) por cem passaportes Hopi Hari, que a Impugnante entregaria a seus funcionários, no final do ano. Isso se daria, **sem desembolso financeiro** por parte da Impugnante e, da mesma forma, o anunciante Hopi Hari.

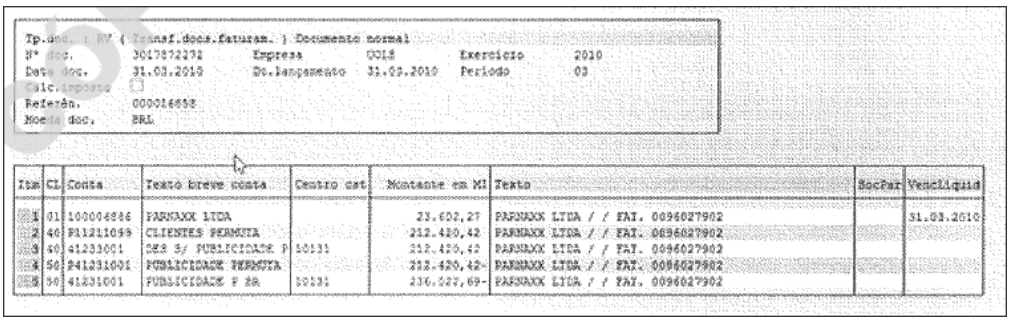
3.114 Já na permuta de mídia, poderia a Impugnante permutar com o Jornal Valor Econômico a divulgação deste no Portal UOL em troca de divulgação do Portal UOL no jornal.

3.115 Os descontos na permuta, por sua vez, **são concedidos antes do fechamento** do preço e da formalização do negócio e, como decorrência, são incondicionais. Assim, são dedutíveis da receita bruta.

3.116 Como prova de suas alegações, a Impugnante elaborou doze conjuntos de documentos, que contém exemplos tanto de permuta de produto, quanto de mídia (doc. outros_31), dos quais separou o exemplo da empresa "Parnaxx", que celebrou contrato para divulgação de seus produtos e serviços, cujo valor de tabela seria de R$ 250.000,24. Após a negociação do desconto e fechamento do negócio de permuta, o serviço foi vendido por R$ **25.000,02** (90% de desconto). Confira-se a inclusão da operação no sistema DART, após a colocação do PI (tela de fl. 775).

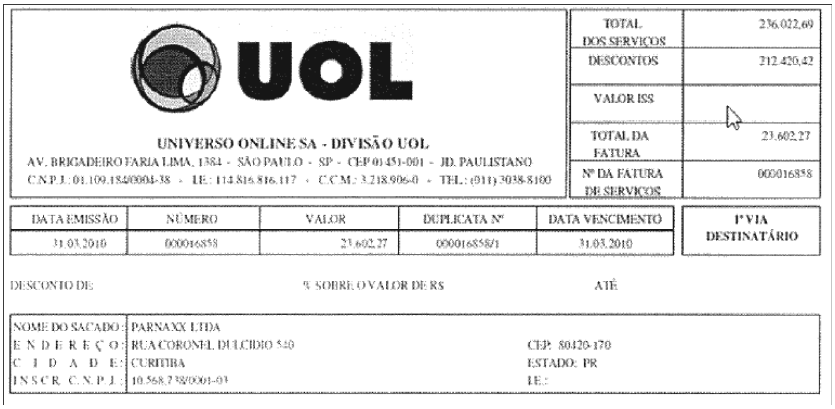
3.117 No caso da Parnaxx, a forma de cálculo do preço (de valor bruto R$ 236.022,69) foi por "impressões", mas nem todo o valor foi utilizado na emissão da fatura, pois o número de impressões entregues foi de 842.393, resultando em um valor bruto total de serviço entregue de R$ 236.022,64 (tela de fl. 776). O número de impressões é fornecido pela empresa Double Click Adserver (especializada em contabilizar o número de impressões em páginas de internet). No caso da Parnaxx, o relatório da Doublé Click Adserver consta do conjunto de documentos (doc. outros_31).

3.118 Em seguida, é contabilizada a receita bruta total (R$ 236.022,69), na conta contábil de receita 41231001, bem como do respectivo desconto[6] (R$ 212.420,2) na mesma conta contábil 41231001, para março/2010. Assim, apenas a diferença constitui receita passível de tributação (R$ 23.602,49 – tela de fl. 777):



Item	CL	Conta	Texto breve conta	Centro cst	Montante em MI	Texto	BocPar	VencLíquid
1	01	100004686	PARNAXX LTDA		23.602,27	PARNAXX LTDA / / FAT. 0096027902		31.03.2010
2	40	P11211059	CLIENTES PERMUTA		212.420,42	PARNAXX LTDA / / FAT. 0096027902		
3	40	41233001	DES S/ PUBLICIDADE P	10131	212.420,42	PARNAXX LTDA / / FAT. 0096027902		
4	50	241231001	PUBLICIDADE PERMUTA		212.420,42-	PARNAXX LTDA / / FAT. 0096027902		
5	50	41231001	PUBLICIDADE P SR	10131	236.022,69-	PARNAXX LTDA / / FAT. 0096027902		

3.119 Dessa forma, tanto o valor bruto do serviço entregue (R$ 236.022,69), quanto o desconto (R$ 212.420,42) são contabilizados, e a diferença (R$ 23.602,27) configura receita líquida tributável. A impugnante anexa tela da fatura (fl. 777).



UOL

UNIVERSO ONLINE SA - DIVISÃO UOL
AV. BRIGADEIRO FARIA LIMA, 1384 - SÃO PAULO - SP - CEP 01451-001 - JD. PAULISTANO
C.N.P.J.: 01.109.184/0004-38 - I.E.: 114.816.816.117 - C.C.M.: 3.218.906-0 - TEL.: (011) 3038-8100

TOTAL DOS SERVIÇOS	236.022,69
DESCONTOS	212.420,42
VALOR ISS	
TOTAL DA FATURA	23.602,27
Nº DA FATURA DE SERVIÇOS	000016858

DATA EMISSÃO	NÚMERO	VALOR	DUPLICATA Nº	DATA VENCIMENTO	1ª VIA DESTINATÁRIO
31.03.2010	000016858	23.602,27	000016858/1	31.03.2010	

DESCONTO DE % SOBRE O VALOR DE R$ ATÉ

NOME DO SACADO:	PARNAXX LTDA	
ENDEREÇO:	RUA CORONEL DULCIDIO 540	CEP: 80420-170
CIDADE:	CURITIBA	ESTADO: PR
INSCR. C.N.P.J.:	10.568.738/0001-03	I.E.:

3.120 O saldo da conta contábil de desconto de publicidade (41232001), no valor de R$ 43.901.563,17, onde foi lançado o valor de R$ 23.602,27, constante do balancete anexo (doc. outros_4 acima) e do respectivo razão (doc. outros_32), compõe o valor informado na linha 10, da ficha 07 A, bem como da planilha de controle (doc. outros_6 acima).

3.121 Em todos os outros conjuntos de documentos, separados como exemplos, (doc. outros_31 acima), o mesmo procedimento contábil foi adotado.

3.122 A mesma situação fática demonstrada para a conta 41232001, se aplica às contas contábeis 41232001 e 41233001.

3.123 A Impugnante anexa, também, planilha de controle de todas as contas contábeis que compuseram as linhas 05 e 06 da ficha 07 A, no anexo "doc.outros_12 acima", demonstrando que todas as receitas, sem qualquer dedução, foram informadas na DIPJ. E apresenta, como nos itens anteriores, a manifestação da empresa PC Company, através do anexo "doc. outros_46" (fl. 779).

3.124 Por tal razão, não resta outra alternativa a não ser julgar improcedente os autos de infração lavrados.

Da comprovação das outras exclusões (R$ 101.554.513,40 – fl. 783)

3.125 O montante de R$ 98.900.766,94, glosado da exclusão de R$ 101.554.513,40, indicada na Linha 78 da ficha 09 A da DIPJ, é composto pelas seguintes rubricas:

Exclusão	Valor (R$)
Rendimentos de Aplicações Financeiras na Noruega	57.952.766,96
Contrato de Exclusividade Plug-In	379.886,40
Provisão para Contingências Trabalhistas e Cíveis	2.664.151,26
Provisão para Contingências Tributárias com Exigibilidade Suspensa	19.950.988,82
Provisão para Despesas	17.952.973,50
Total	**98.900.766,94**

3.126 Contudo, como será demonstrado, todas encontram respaldo legal e fático-probatório, sendo indevidas as glosas efetuadas.

Dos Rendimentos de Aplicações Financeiras da Noruega (R$ 57.952.766,96 – fls. 784 e ss)

3.127 Como foi informado à fiscalização (fls. 156 e 475/477), tal exclusão é composta por: ***(i)*** R$ 47.016.973,76, relativos aos **juros** incorridos em 2010, decorrentes de **títulos** emitidos pelo **Kommunalbanken** SA ("NKB"), banco múltiplo norueguês (controlado pelo Estado da Noruega, conforme seu estatuto social – anexo doc.outros_34); e, ***(ii)*** R$ 10.935.793,20, equivalente ao saldo das adições e exclusões computadas em virtude de contratos de *swap* firmados para proteção da Impugnante contra variações cambiais de referidos títulos.

3.128 **Dos Juros Auferidos**: de acordo com o TVF (fl. 678), a exclusão efetuada sob rubrica "rendimentos de aplicações financeiras da Noruega" seria indevida, pois, supostamente, a Impugnante não teria comprovado documentalmente e inexistiria base legal para a sua realização.

3.129 A Impugnante afirma estar apresentando provas suficientes da contabilização dos juros em questão, bem como da existência de fundamentação legal para a sua exclusão, qual seja: o art. 11, § 3º, "b", da *Convenção* entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Noruega Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital ("TDT Brasil/Noruega" – art. 11).

3.130 Os juros decorrem de três títulos emitidos pelo NKB (doc. outros_35), que possuem as seguintes características:

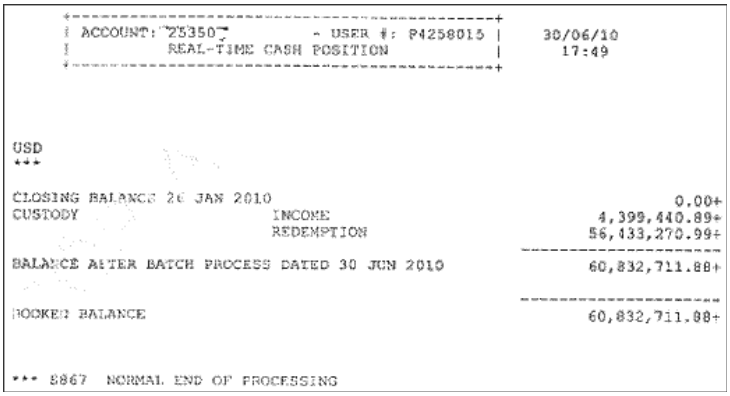
Título (Valor US$)	Emissão	Vencimento
133.500.000,00	22.02.2009	22.01.2010
56.500.000,00	29.12.2009	29.06.2010
138.500.000,00	22.01.2010	21.07.2010

3.131 Os juros foram registrados nas contas contábeis 11131093 (APLIC DEUTSCHE BANK) e 42111001 (APLICAÇÃO FINANCEIRA). As planilhas anexas (doc. outros_36 e outros_37), que indicam todos os lançamentos a débito e a crédito realizados, demonstram que, em 2010, a Impugnante contabilizou o auferimento dos juros em três momentos distintos, consoante planilha de conciliação anexa (doc. outros_38):

(i) 26.01.2010, ocasião em que **R$ 19.157.750,85** foram lançados (Rendim Aplic DB Jul/09);

(ii) 29.06.2010, data em que **R$ 7.822.646,57** foram registrados (Rendimento Aplic DB – Dez/09); e **(iii)** 21.07.2010, quando **R$ 20.036.576,34** foram contabilizados (Rend. Aplic. Norueguês (Liquidação));

3.132 Como atestam os anexos extratos da Conta Euronuclear 25350 (doc. financeiros_1), em que estão custodiados os títulos emitidos, seus rendimentos (*income*), isto é, os juros, foram disponibilizados à Impugnante na data de seu vencimento. Confira-se, a título exemplificativo, o extrato referente ao recebimento de R$ US$ 4.399.440,89:



ACCOUNT: 25350 - USER #: P4258015 | 30/06/10
REAL-TIME CASH POSITION | 17:49

USD
***

CLOSING BALANCE 26 JAN 2010		0.00+
CUSTODY	INCOME	4,399,440.89+
	REDEMPTION	56,433,270.99+
BALANCE AFTER BATCH PROCESS DATED 30 JUN 2010		60,832,711.88+
BOOKED BALANCE		60,832,711.88+

*** 8867 NORMAL END OF PROCESSING

3.133 Assim, os títulos em questão renderam, respectivamente, US$ 10.730.228,94, US$ 4.399.440,89 e US$ 11.222.457,14, nas datas em que vencidos/liquidados, cuja conversão para Reais monta aos valores acima mencionados, conforme sintetizados na tabela abaixo:

Título	Emissão	Vencimento	Juros (USD)	Juros (BRL)
USD 133.500.000,00	22.07.2009	22.01.2010	10.730.228,94	19.157.750,85
USD 56.500.000,00	29.12.2009	29.06.2010	4.399.440,89	7.822.646,57
USD 138.500.000,00	22.01.2010	21.07.2010	11.222.457,74	20.036.576,34
		Total		**47.016.973,76**

3.134 Portanto, devidamente comprovada sua contabilização, os citados valores encontram suporte fático-probatório, razão pela qual não deve prevalecer o argumento do Sr. Agente fiscal no sentido de que não haveria comprovação documental apta a suportar a exclusão (fl. 678).

3.135 Com relação à inexistência de fundamento legal para exclusão do montante em questão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a Autoridade Lançadora fundamentou o lançamento no argumento de que a inexistência de tributação do rendimento por ambos os Estados, isto é, a "dupla não-tributação", impõe o afastamento do TDT Brasil/Noruega, pois esse só é aplicável na hipótese de existir uma dupla tributação dos rendimentos. Com efeito, como apontado pela Impugnante no procedimento fiscal, a seção 2-3 da Lei do Imposto de Renda Norueguês (Norwegian Tax Act Section 2-3) prevê a inexistência de tributação na fonte sobre os juros remetidos no exterior.

3.136 Assim, diante da falta de tributação dos juros na Noruega, a Autoridade Fiscal lançou mão do falacioso argumento de que os tratados para evitar a dupla tributação somente são aplicáveis se evitarem a dupla tributação, o que desconsidera o *modus operandi* e a função dos tratados, subvertendo a lógica do sistema de tratados bilaterais, construído desde o início do séc. XX.

3.137 Com efeito, tratados para evitar dupla tributação delimitam a competência tributária entre Estados Contratantes, agindo como um "estêncil colocado sobre o modelo da legislação doméstica, cobrindo certas partes dela[4]". Isto é, a legislação doméstica não é modificada pelo TDT nem obrigações jurídico-tributárias são criadas por ele, mas sua aplicação é limitada na medida em que a competência tributária é repartida entre os Estados Contratantes.

3.138 Assim, um TDT pode prever: *(i)* a competência exclusiva de um Estado Contratante para tributar determinado rendimento (como é o caso do art. 7º da

[4] "acts like a stencil that is placed over the pattern of the domestic law and covers certain parts". (VOGEL, Klaus (1986): "Double Tax Treaties and Their Interpretation", Berkley Journal of Internacional Law, Volume 4.).

Convenção Modelo da OCDE); *(ii)* a competência concorrente plena de ambos os Estados para tributar certas riquezas (como é o caso do art. 21, segundo o modelo de tratados adotados pelo Brasil); ou *(iii)* a competência concorrente limitada dos Estados na fonte (exemplo do art. 10 da Convenção Modelo da OCDE). Na primeira hipótese, apenas o Estado a quem foi atribuída a competência para tributação pode exercê-la, enquanto, nas demais, ambos os Estados, dentro de certos limites, podem exercer seu poder tributário.

3.139 No caso dos juros decorrentes dos títulos por uma agência controlada por um dos Estados Contratantes, no caso, o NKB, o artigo 11, § 3º, "b", do TDT Brasil/Noruega atribui somente ao Estado da fonte pagadora **competência exclusiva** para tributá-los: Confira-se:

Artigo 11 – Juros 1.Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2.Todavia, esses juros podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos juros o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos juros.

3 Não obstante o disposto nos parágrafos 1 e 2:

a) os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos ao Governo do outro Estado Contratante a uma sua subdivisão política ou qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de propriedade exclusiva daquele Governo ou subdivisão política, são isentos de imposto no primeiro Estado Contratante;

*b) **os juros de títulos da dívida pública**, de títulos ou debêntures emitidos pelo Governo de um Estado Contratante, uma sua subdivisão política ou qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de propriedade daquele Governo, **são tributáveis nesse Estado**" (grifos da Impugnante)*

3.140 Por essa razão, apenas um Estado pode tributar os juros, no presente caso, a Noruega, encontrando-se o outro, no caso, o Brasil, tolhido de sua competência. Isto é, nesse caso, de acordo com a obrigação assumida para com o Governo da Noruega, o Brasil não possui competência para tributar referidos rendimentos, cabendo tal prerrogativa única e exclusivamente ao Governo Norueguês, caso deseje exercê-lo.

3.141 Saliente-se que o tratado reparte a competência tributária entre os Estados Contratantes, não criando qualquer obrigação jurídico-tributária. Trata-se do "efeito negativo" dos TDT, que delimitam as pretensões tributárias dos Estados Contratantes[5]. Ao afastar o TDT, a autoridade fiscal usurpou unilateralmente a competência para tributar juros advindos de um título emitido por um banco público de propriedade da Noruega a ela atribuída pelo artigo 11, § 3º, "b", do TDT Brasil/Noruega (que atribuí à Noruega a competência exclusiva para tributar os juros provenientes de uma agência sua, ou seja, o NKB), inexistindo qualquer outra regra que preveja o afastamento desse dispositivo.

[5] Nesse ponto, faz-se citação da obra Direito Tributário Internacional, de Alberto Xavier (fl. 790)

3.142 Nem mesmo o § 1º do art. 24 do TDT (citado pela Autoridade fiscal[6]), pois o referido dispositivo trata de uma maneira de se evitar a dupla tributação nos casos em que haja competência concorrente de ambos os países para o exercício de sua competência tributária. Isso porque, nas hipóteses em que ambos os Estados podem tributar um mesmo rendimento à luz das disposições de um tratado, o art. 24 pode ser invocado para se permitir, em um Estado, a dedução do imposto pago no outro (existem tratados que também prevêem a isenção como forma de evitar a bitributação da renda).

3.143 A autoridade fiscal também violou o art. 26 da Convenção de Viena sobre os Direitos dos Tratados, ratificada pelo Brasil e promulgada pelo Decreto nº 7.030/2009[7], que versa sobre o princípio do *pacta sunt servenda.*

3.144 Além disso, não há qualquer vedação implícita ou explícita à ocorrência do fenômeno da dupla não-tributação, por isso, nem se alegue (como alegou o fisco) que a ocorrência de dupla-não tributação deve ser evitada. Nesse sentido, a imediata função do tratado é definir as competências tributárias; sua função mediata, é eliminar a dupla tributação. Além disso, a doutrina sustenta que os dispositivos de um tratado devem ser aplicados mesmo quando inexiste uma situação de dupla tributação. Nessa linha, Philip Baker assevera que *não há evidência de que exista um princípio geral de que um contribuinte deva demonstrar a ocorrência da dupla tributação antes de invocar a aplicação dos dispositivos de um tratado para evitar a dupla tributação. O corolário [dos tratados para evitar a dupla tributação] é que o contribuinte pode valer-se de um tratado para evitar a dupla tributação mesmo nos casos em que sua aplicação na dupla-tributação.*

3.145 A base desse raciocínio reside no fato de que o escopo de um tratado será atingido na medida em que o poder tributário de um Estado Contratante for exercido dentro dos limites estabelecidos pelo tratado celebrado. Nesse caso, a dupla tributação é uma conseqüência aceitável da aplicação dos TDT. Não poderia, por tal motivo, a autoridade fiscal, ter afastado o TDT sob o argumento de que haveria um "paradoxo" na aplicação dos TDT nos casos em que isso levasse à dupla não-tributação de um rendimento, visto que isso não é vedado pelos TDT.

3.146 Inclusive, a tributação dos juros já foi questionada pela RFB em fiscalização anterior, conforme TVF que anexamos (doc. outros_39, ano-calendário 2008). Na ocasião, ao analisar as razões e documentos apresentados pela Impugnante, a autoridade fiscal entendeu, naquela fiscalização, pela manutenção da exclusão efetuada pela Impugnante em função do TDT Brasil/Noruega (fl. 794)

3.147 Portanto, na inexistência de qualquer vedação implícita ou explícita à ocorrência da dupla não-tributação, o lançamento de IRPJ e CSLL relativo ao valor de R$ 47.016.973,76 deve ser cancelado.

Do *Swap* com Finalidade de Hedge (fls. 795 e ss)

3.148 Os outros R$ 10.935.793,20, glosados [sob a rubrica "Rendimentos de Aplicações Financeiras Noruega"], referem-se a operações de *swap*, contratadas pela

[6] ARTIGO 24 - Métodos para elimintar a dupla tributação
1 - Quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposição da presente Convenção, sejam tributáveis na Noruega, o Brasil permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos dessa pessoa um montante igual ao impoto sobre a renda pago na Noruega.
Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis na Noruega.

[7] ARTIGO 26 - Pacta sunt servenda
Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé.

Impugnante com a finalidade de Hedge, para protegê-la de eventuais *variações cambiais* no recebimento do montante principal investido em título emitido pelo NKB.

3.149 O extrato do contrato nº 007.00391-9 (fls. 489/491), registrados perante a BM&F, atesta a contratação de operações de *swap* para o Hedge do título emitido, no valor de USD 210.000.000,00 com vencimento em janeiro/2011.

3.150 O referido título foi alienado fiduciariamente ao Deutsche Bank S.A – Banco Alemão ("DB") para assegurar o cumprimento das operações de *swap* contratadas perante a BM&F, conforme os "Instrumento Particular de Garantia – Contrato de Alienação Fiduciária de Títulos e Outras Avencas", apresentados no curso do procedimento fiscal (fls. 637/645).

3.151 Tal contrato indica (anexos I e II) a operação de derivativos contratada, bem como a descrição dos ativos alienados fiduciariamente (título emitido pelo NKB):

Anexo I ao INSTRUMENTO PARTICULAR DE GARANTIA – DESCRIÇÃO DA OPERAÇÃO DE DERIVATIVOS

Operação:	Opção Flexível de Venda sobre Taxa de Câmbio de Reais por Dólar dos Estados Unidos
Número de Confirmação:	**007.00391-9**
Objeto da Opção:	A taxa de câmbio de reais por dólar dos Estados Unidos, de acordo com a taxa PTAX800, opção "5", taxa de venda, cotação de fechamento
Valor do Contrato:	USD 210.000.000,00
Data de Vencimento:	20 de Janeiro de 2011
Data de Registro:	20 de Julho de 2010
Preço de Exercício:	1.78540
Tipo de Exercício:	Última Taxa de Câmbio
Tipo de Opção:	Européia
Data de Pagamento do Prêmio:	Data de Vencimento
Prêmio:	BRL 19.794.640,53
Tipo de Barreira:	Não aplicável
Prêmio de Rebate:	Não aplicável
Limitador de Preço:	Não aplicável

Anexo II ao INSTRUMENTO PARTICULAR DE GARANTIA – DESCRIÇÃO DO ATIVO ALIENADO FIDUCIARIAMENTE

Títulos Negociados nos Mercados Internacionais:

Emitente:	Kommunalbanken Norway AS
Data de Emissão:	21 de Julho de 2010
Data de Vencimento:	21 de Janeiro de 2011
Montante:	USD 210.000.000,00
Código ISIN:	**XS0528308934**

3.152 Assim, durante o ano-calendário 2010, a Impugnante apropriou contabilmente, pelo regime de *competência*, os **resultados da marcação a mercado** dessas operações, cujo saldo total, ao final do ano-calendário de 2010, equivalia a R$ 10.935.793,20.

3.153 O reconhecimento dos resultados das operações de *swap* foi registrado na conta contábil de receitas 42111001 (APLICAÇÃO FINANCEIRA) mês a mês,

conforme planilha anexa (doc. outros_37 acima), em que os diversos lançamentos "Anulação Provisionamento antecipado – DB" e "Provisionamento antecipado – DB" retratam referidos resultados no valor de R$ 10.935.793,20.

3.154 A anexa planilha de conciliação (doc. outros_38 acima) demonstra que o saldo de R$ 10.935.793,20 decorre de lançamentos efetuados em 01.01.2010 (R$ 16.978.629,88 e R$ 118.874,64) e em 31.12.2010 (-R$ 28.033.297,72), todos realizados na conta contábil 42111001.

3.155 O montante, por não integrar a base de cálculo do IRPJ, de CSLL, PIS e COFINS foi corretamente excluído quando da apuração de tais tributos, porque, nos termos do art. 74, § 1º, da Lei nº 8.981/94[8] e 32, da Lei nº 11.041/04[9], o resultado das operações de *swap* deve ser tributado apenas quando da liquidação das operações, isto é, a tributação é postergada para o momento de sua realização.

3.156 Assim, apesar de os ganhos e perdas nas operações de *swap* serem reconhecidos contabilmente pelo regime de *competência*, sua tributação, via de regra, não coincide com o momento de seu reconhecimento, mas sim quando da liquidação do contrato.

3.157 Sendo assim, a Impugnante excluiu da BC do IRPJ e CSLL o montante contabilmente reconhecido no ano-calendário 2010, e, quando da liquidação dos contratos, que ocorreu em janeiro de 2011, momento em que vencido o título de USD 210.000.000,00 (fls. 637/645) referido ganho foi devidamente oferecido à tributação, como comprovam os documentos anexos. Com efeito, como atesta a planilha anexa (doc. outros_40), e os lançamentos efetuados na conta-contábil 42111001, em janeiro/2011 (doc. outros_37 acima mencionado), a provisão de R$ 28.033.297,72, que ensejou a exclusão dos R$ 10.935.793,20 foi devidamente anulada no ano-calendário 2011.

3.158 A correta exclusão do resultado pode ser atestada na conta 001016 "Desp. Financeiras Indedut. – Operações *Swap*" da Parte B do LALUR do referido ano (doc. livros_06), pois sua realização deu-se em momento posterior, como demonstrado.

3.159 Vale dizer, ainda, que tal montante foi lançado a débito na referida conta do LALUR juntamente com outros valores relativos à operações de *swap* que a Impugnante possui.

---

[8] Art. 74. Ficam sujeitos à incidência do Imposto de Renda na fonte à alíquota de dez por cento, os rendimentos auferidos em operações de swap.
§ 1º A base de cálculo do imposto das operações de que trata este artigo será o resultado positivo auferido na liquidação do contrato de swap.

[9] Art. 32. Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, os resultados positivos ou negativos incorridos nas operações realizadas em mercados de liquidação futura, inclusive os sujeitos a ajustes de posições, serão reconhecidos por ocasião da liquidação do contrato, cessão ou encerramento da posição.
§ 1o O resultado positivo ou negativo de que trata este artigo será constituído pela soma algébrica dos ajustes, no caso das operações a futuro sujeitas a essa especificação, e pelo rendimento, ganho ou perda, apurado na operação, nos demais casos.
§ 2o O disposto neste artigo aplica-se:
I – no caso de operações realizadas no mercado de balcão, somente àquelas registradas nos termos da legislação vigente;
II – em relação à pessoa física, aos ganhos líquidos auferidos em mercados de liquidação futura sujeitos a ajustes de posições, ficando mantidas para os demais mercados as regras previstas na legislação vigente.

3.160 Assim, deve ser cancelado o lançamento no valor de R$ 10.935.793,20, indevidamente glosado.

3.161 Ademais, a tributações de operações *swap* foi questionada na já mencionada fiscalização anterior (relativa ao a/c 2008), que culminou no anexo TVF (decorrente do MPF 08190.00-2011-00840-6 – doc. outros_39 acima mencionado). Naquela ocasião, a fiscalização acatou os documentos e esclarecimentos fornecidos não efetuando qualquer lançamento sobre a exclusão de resultados decorrentes de operações *swap*, procedimento esse que atesta a nulidade dos lançamentos.

3.162 Pelo exposto, forçoso concluir que o lançamento não poderá subsistir.

Do contrato de Exclusividade na Aquisição da Carteira de Clientes da Plug In (R$ 379.886,40) – fl. 799 e ss)

3.163 Outro ponto refere-se à glosa de R$ 379.886,40 da amortização fiscal anual do Contrato de Exclusividade, Não Concorrência e Cessão de Carteira de Clientes ("Contrato de Exclusividade") celebrado em 14.11.2007, entre a Impugnante e a Plug-in/Vanet Sistemas de Comunicações S.A ("Plug-In"), apresentado no curso do procedimento (termo de anexação de arquivo não paginável de fl. 205).

3.164 Com efeito, em 14.11.2007 a Impugnante adquiriu o direito de a Plug-In não lhe oferecer concorrência pelo valor de R$ 1.899.432,00. Em razão disso, por ter incorrido em um custo para a aquisição de um direito "cuja existência ou exercício tenha duração limitada", a Impugnante usou-se da prerrogativa do art. 325, I, "c", do RIR/99[10], e passou a amortizar fiscalmente o valor pago pela não concorrência.

3.165 A Impugnante optou por apropriar contabilmente todo o custo incorrido com o contrato no resultado do ano-calendário 2007[11] e adicionou o montante pago de R$ 1.867.774,80 ao Lucro Real apurado em 2007[12]. Assim, em virtude da adição realizada, passou a amortizar o valor pago pelo direito ao percentual de 20% a cada ano, como atesta a página 96 da parte A do Lalur de 2007 (doc. livros_3).

3.166 Dessa forma, o valor amortizado no ano-calendário de 2010 equivale a 20% do preço pago, R$ 379.866,40, o que se verifica pelas Partes A e B do Lalur desse ano (doc. livro_6).

3.167 Esse fato (possibilidade de amortização do Contrato de Exclusividade, ao percentual de 20% ao ano) foi, inclusive, aceito pela fiscalização que a Impugnante sofreu anteriormente (já citada), como se pode observar do TVF (doc. outros_39 acima mencionado).

---

[10] Art. 325. Poderão ser amortizados:
I - o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58):
[...]
c) custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio;

[11] Destaque-se que o procedimento conta´bil, embora não gere consequências fiscais, está em consonância com as normas contábeis, segundo as quais não é possível ativar contratos que não possuem perspectivas de geração de resultados futuros.

[12] O valor de R$ 1.867.774,80 já considera a amortização de parte do contrato referente ao mês de dezembro de 2007 (R$ 1.899.432,00 - R$ 31.667,20 = R$ 1.867.774,80).

3.168 Portanto, diante da possibilidade de amortização do Contrato de Exclusividade, bem como de sua correta contabilização, tem-se que a glosa realizada pela Autoridade Fiscal não deve prosperar.

Da Provisão para Contingências Trabalhistas e Cíveis (R$ 2.664.151,26 – fls. 801 e ss)

3.169 Outra exclusão glosada refere-se ao valor de R$ 2.664.151,26, efetuada sob a rubrica *Provisão para contingências trabalhistas e cíveis*, cujos lançamentos foram realizados nas contas contábeis:

- > 21621001 (“CONTINGÊNCIAS TRABAL”);
- > 21621003 (“OUTRAS CONTINGÊNCIAS”);
- > 22513001 (“PROV OUT CONTINGÊNCI”); e,
- > 22513002 (“PROV. CONTING. TRABALH”).

3.170 No entender da autoridade fiscal, a Impugnante ***não*** teria demonstrado documentalmente a adição das provisões (ao Lucro Real) nos a/c anteriores, e a contabilização da receita decorrente da reversão da provisão (fl. 681).

3.171 Desse modo, a Impugnante apresenta a parte B do LALUR de 2010 (doc. livros_6) para comprovar a legitimidade do procedimento adotado, demonstrando que o montante das contingências trabalhistas e cíveis já adicionado às BC do IRPJ e CSLL até 2009 é superior aos R$ 2.664.151,26 que foram revertidos. Mais especificamente, devem ser consideradas as contas 023035 “Provisão P/ Contingências Trib. C/ Exigib. Suspensa” e 023042 “provisão Contingências Cíveis e Trabalhistas”. 3.172 Ademais, pela análise do balancete, verifica-se que o saldo das contas contábeis das provisões para contingências trabalhistas e cíveis no passivo (21621001, 21621003, 22513001 e 22513002) em 2009 também era superior (R$ 8.150.464,24) ao montante revertido (R$ 2.664.151,26).

3.173 Para comprovar que houve a reversão das provisões anteriormente constituídas, a Impugnante anexa Planilha (doc. outros_41) contendo todos os lançamentos contábeis nas contas 21621001, 21621003, 22513001 e 22513002, que tiveram como contrapartida lançamento em conta de resultado. Somando-se esses lançamentos, chega-se ao montante de, exatamente, R$ 2.664.151,26, que foi corretamente excluído da BC do IRPJ e CSLL. Tais exclusões, inclusive, estão devidamente demonstradas no LALUR de 2010 (doc. livros_06).

3.174 Frise-se que as reversões das provisões foram contabilizadas nas contas de resultado 31811001 (“Contingências Trabal”), 31811003 (“Outras Contingências”) e 31612005 (“Variação Monetária”), ou seja, essas reversões de provisões foram contabilizadas em ***contas redutoras de despesa*** (e não em contas de receitas). De qualquer forma, o resultado contábil adotado pela Impugnante é o mesmo daquele cuja comprovação foi requerida pela autoridade fiscal, isto é, a redução de uma conta de despesa tem o mesmo efeito contábil e fiscal de um lançamento a crédito em uma conta de receita.

3.175 Portanto, as adições das contingências trabalhistas e cíveis sobre as provisões realizadas até 2009 e os lançamentos efetuados nas contas redutoras de despesa 31811001, 31811003 e 1612005 atestam que a Impugnante excluiu corretamente de sua base de cálculo do IRPJ e CSLL o valor de R$ 2.664.151,26, razão pela qual, concluiu-se que o auto de infração não merece prosperar.

Da Provisão para Contingências Tributárias com Exigibilidade Suspensa (R$ 19.950.988,82 – fls. 802 e ss).

3.176 Um outro item objeto de questionamento e glosa pelo fisco diz respeito ao valor de R$ 19.950.988,82, referente à reversões de provisões contabilizadas nas contas 22513003 (Provisão Contin ICMS) e 22513005 (Provisão Cont. COFINS) e excluído da BC do IRPJ e CSLL.

3.177 De acordo com o Balancete anexo (doc. outros_4 acima) a conta 22513003 encontrava-se com o saldo de 0,01 o qual foi zerado no a/c 2010, de modo que, toda a glosa em questão (R$ 19.950.988,81) refere-se à conta contábil 22513005, que trata de provisão de COFINS.

3.178 Também nesse item, entendeu a autoridade que a Impugnante não teria demonstrado documentalmente as adições de tais provisões ao Lucro Real dos anos anteriores, bem como a contabilização da receita decorrente de sua reversão.

3.179 Deveras, referida contingência provisionada de COFINS decorre do Mandado de Segurança 2004.61.00.002687-1, por meio do qual objetivava-se a declaração de inconstitucionalidade da COFINS apurada sob a sistemática não-cumulativa instituída pela Lei nº 10.l833/2003, assegurando à Impugnante o direito de permanecer na sistemática cumulativa de recolhimento, e, em razão disso, sujeitar-se à alíquota de 3%. 3.180 Para a manutenção da suspensão da exigibilidade dos créditos tributários objeto da referida ação judicial, a Impugnante, mensalmente, apurava a COFINS não-cumulativa devida (alíquota de 7,6%), pagava o montante equivalente a aplicação da alíquota de 3% (alíquota do regime cumulativo) e efetuava o depósito judicial dos outros 4,6% (majoração resultante do sistema não-cumulativo).

3.181 Assim, desde 2004, contabilmente, a Impugnante pagava o valor de COFINS à 3% e realizava provisão da diferença (4,6%), a qual era depositada judicialmente. Sob a ótica fiscal, os valores provisionados eram adicionados ao LR apurado anualmente, conforme se nota das Partes A e B do LALUR 2005 a 2010 (doc. livros_1 a livros_6).

3.182 O tratamento dado às provisões era neutro do ponto de vista fiscal, pois o efeito fiscal decorrente do lançamento a crédito nas contas em que foram registradas as provisões era anulado pela adição, para fins de apuração do LR, do montante provisionado na Parte A do LALUR.

3.183 A provisão para contingência da COFINS perdurou até o início de 2010, época em que a Impugnante, com a publicação da Lei nº 11.941/09 aderiu ao programa de pagamento à vista e parcelamento instituído por essa lei, requerendo a aplicação dos benefícios de redução previstos na legislação e a conversão do montante depositado judicialmente *em renda da União*, o que resultou na desistência da discussão sobre a inconstitucionalidade da majoração da alíquota, conforme petição anexa (doc. outros_42).

3.184 Com efeito, em 12/2009, o saldo da provisão da COFINS somava R$ 19.950.988,73, consoante planilha anexa (doc. outros_43). Em virtude da conversão em renda da União dos depósitos efetuados, a Impugnante liquidou as provisões constituídas, excluindo contabilmente o montante de R$ 19.950.988,73, da BC do IRPJ e da CSLL. Para tanto, debitou na conta de provisão para contingências (22513005) os valores anteriormente provisionados e, na conta de depósitos judiciais (13413005), creditou os valores, como contrapartida para a reversão das provisões.

3.185 No LALUR 2010, efetuou a reversão da provisão constituída ao longo dos anos, debitando da Parte "B" o valor de R$ 20.488.593,22 (doc. livros_6 acima), dos quais R$ 19.950.988,82 referia-se ao saldo da provisão em 12/2009, glosado pela autoridade fiscal, e R$ 537.604,40 representava o montante provisionado naquele ano, adicionado no mês de janeiro/2010, conforme Parte "A" do LALUR de 2010.

3.186 Para não restar dúvida quanto a essa adição, interessante conferir a conta 023035 "Provisão P/ Contingência Trib. C/ Exigib. Suspensa" da Parte "B" do LALUR de 2009 (doc. livros_05), na qual consta o saldo inicial de R$ 11.245.536,11, que, somando às adições ao longo do ano (R$ 8.705.452,62), resulta justamente em R$ 19.950.988,82. Vale dizer que o saldo total da conta 023025 "Provisão P/ Contingência Trib C/ Exigib Suspensa" da Parte B do LALUR de 2010 possuía o valor de R$ 26.576.996,66 (isto é, havia outros valores contabilizados nessa mesma linha do LALUR), no início do ano.

3.187 Ademais, no Balancete, verifica-se que o saldo das contas contábeis das provisões para contingências de COFINS em 2009, também era superior R$ 35.795.921,09, ao montante revertido (R$ 19.950.988,81), e, ao final do ano-calendário de 2010, o saldo dessa conta estava zerado, em virtude da reversão das provisões realizadas.

3.188 Vê-se que a reversão não afetou as contas de resultado, pois a contrapartida da redução da provisão foi a redução dos depósitos judiciais, isto é, de um ativo. Por tal razão, não procede o argumento de que o "sujeito passivo não logrou êxito em comprovar que os lançamentos a título de reversão de provisão tiveram como contrapartidas as necessárias receitas de reversão de provisão, as quais deveriam integrar o resultado contábil apurado em 31/12/2010". Ora, não houve qualquer lançamento nas contas de resultado, pois a contrapartida da reversão das provisões era uma conta patrimonial e não de resultado!

3.189 O efeito fiscal das provisões não decorria de sua contabilização, mas da adição, ano a ano, do montante provisionado. Isso porque, como as provisões eram temporariamente indedutíveis, a adição do montante provisionado ao Lucro Real fazia-se necessária.

Da Provisão para Despesas (fls. 806 e ss)

3.190 Última exclusão glosada, no valor de R$ 17.952.973,50, registrada na conta **Provisão de Despesas**, de nº 21622006. De forma semelhante aos itens anteriores, a fiscalização entendeu que a Impugnante não teria demonstrado, documentalmente, a adições de tais valores ao LR dos anos anteriores, bem como a contabilização da receita decorrente da reversão.

3.191 Convém destacar que o número da conta indicado no TVF (conta 21622006) está equivocado, pois a reversão de provisão ocorreu, na realidade, na conta contábil ***22512001***, conforme demonstrar-se-á.

3.192 Tal provisão foi constituída e adicionada às BC do IRPJ e CSLL no a/c 2004, no valor de R$ 19.788.636,87, conforme se verifica pelo anexo "doc.outros_44" (apuração desses tributos).

3.193 Para comprovar o equívoco das autoridades fiscais, a Impugnante anexa planilha demonstrando os lançamentos contábeis, referentes à reversão da provisão na conta 22512001, no valor de R$ 9.903.020,01, sob a rubrica "redução capital/venda sinects uolphone", bem como "outras provisões ip / ref 06/2010" (doc. outros_45). Tal

exclusão, ainda, pode ser facilmente observada pela análise da conta 023026 Outras Provisões da Parte B do LALUR (doc. livros_6 acima).

3.194 Assim, diante da correta contabilização da provisão em questão, pois foi devidamente adicionada ao LR do período por meio do LALUR, bem como da exatidão dos procedimentos adotados para reversão da provisão, forçoso concluir pela necessidade de cancelamento do lançamento nesse item.

Subsidiariamente – Da Impossibilidade de Modificação de Critérios Jurídicos do Lançamento – Violação ao artigo 146 do CTN

3.195 Ainda que se entenda pela improcedência das alegações da Impugnante, o que se cogita apenas por amor ao debate, os lançamentos decorrentes das glosas das exclusões (R$ 47.016.973,76 – juros de títulos emitidos pelo NKB; R$ 10.935.793,20 – operações de *swap* não realizadas; e R$ 379.886,40 – amortização do contrato de exclusividade com a Plug-IN), devem ser cancelados por violarem o art. 146 do CTN.

3.196 O referido dispositivo veda a modificação retroativa de critérios jurídicos do lançamento, os quais podem ser aplicados somente a fatos jurídicos tributários posteriores à sua adoção. Confira-se a redação:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos ***critérios jurídicos*** *adotados pela autoridade administrativa no* ***exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução****.*

3.197 Dispõe a regra que, no exercício do lançamento relativo a um mesmo contribuinte, todo e qualquer critério jurídico anteriormente utilizado para a constituição ou não de critérios tributários deve ser mantido. A modificação é permitida apenas para os fatos jurídicos tributários posteriores à sua introdução e à ciência do contribuinte dessa alteração.

3.198 O contribuinte deve ser informado da alteração do critério jurídico para, somente com relação a fatos jurídicos posteriores à ciência da modificação dos critérios, o lançamento não violar o art. 146 do CTN.

3.199 Raciocínio semelhante é o aplicável no desembaraço aduaneiro quando o fisco, posteriormente ao desembaraço, altera a classificação fiscal e efetua novo lançamento. A autoridade fiscal não pode, portanto, a seu bel-prazer, a cada ano em que fiscalizar um tributo, valer-se de diferentes fundamentos jurídicos para realizar o lançamento

3.200 No caso, a autoridade considerou que os juros remunerados pelos títulos emitidos pelo NKB não poderiam ter sido excluídos da BC do IRPJ/CSLL pois a eles não poderia ser aplicado o art. 11, § 3º do TDT Brasil/Noruega, bem como que a Impugnante não teria demonstrado o embasamento jurídico para a exclusão dos resultados nas operações de *swap* e para a amortização do contrato de exclusividade. Contudo, em procedimento fiscal anterior (a/c 2008) as mesmas exclusões foram acatadas pela D. Fiscalização, sob o argumento de que o art. 11, § 3º do TDT Brasil /Noruega seria aplicável e que os resultados das operações de *swap* não realizadas e a amortização do contrato de exclusividade seriam válidas, como se vê no TVF datado de **22.01.2013** (MPF 2011-00840-6 – doc. outros_39 já mencionado).

3.201 Ou seja, para o a/c 2010, houve para o mesmo contribuinte, critério jurídico diverso daquele adotado em 2008, contudo, os fatos ocorridos em 2010 foram

anteriores ao TVF referente ao a/c 2008, que fora lavrado em **22.01.2013**. Ou seja, os fatos ocorreram antes da modificação no critério jurídico.

3.202 Portanto, tendo em vista (i) o efeito retroativo do novo critério jurídico; (ii) a violação ao art. 146 do CTN; bem como, (iii) a evidente ofensa ao princípio da segurança jurídica, tem-se que os lançamentos relativos aos juros decorrentes dos títulos emitidos pelo NKB devem ser cancelados.

Da Improcedência da Multa Agravada por Suposto Embaraço à Fiscalização (fls. 810 e ss)

3.203 De acordo com o TVF, o fisco entendeu ter havido embaraço por suposto "atendimento insatisfatório", em relação às deduções efetuadas na Linha 10, da ficha 07 A da DIPJ, pois a Impugnante tinha passado 239 dias sem apresentar esclarecimentos que haviam sido solicitados, agravando, em decorrência disso, a multa de ofício par 112,5%.

3.204 A Impugnante não teria apresentado todos os documentos e esclarecimentos constantes do Termo de Intimação de 16.10.2013 (fls. 150/151), atendendo à fiscalização de modo "insatisfatório".

3.205 Ocorre que a conduta da Impugnante ao longo do procedimento não se enquadra nas hipóteses do art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96, pois o referido dispositivo não é aplicável quando o contribuinte, intimado a apresentar esclarecimentos e documentos, apresenta apenas parte deles (no caso, foi apresentado a grande maioria dos documentos), como ocorreu no presente caso.

3.206 Qualquer ação que indique colaboração com o fisco no procedimento é suficiente para descaracterizar o embaraço. Na verdade, o ilícito só pode ser caracterizado se o contribuinte, motivo por dolo específico, cause prejuízo à Fiscalização, impossibilitando a obtenção da base tributável pelo não atendimento integral das intimações e pelo oferecimento de resistência à fiscalização. O não atendimento integral das intimações pode acarretar, apenas o arbitramento dos lucros. Assim, se manifestou a CSRF (Acórdão 9101-001.468; página 9 - fl. 812).

3.207 A Impugnante desde o início colaborou com a fiscalização, tendo apresentado inúmeros documentos de que dispunha e, informando, também, a dificuldade em obter os demais, mostrando com isso boa-fé ao longo do procedimento; os trabalhos, por sua vez, foram efetuados de forma superficial, não tendo a autoridade fiscal atentado ao porte da Impugnante e ao imenso volume de informações solicitadas, pois que são valores referentes a mais de um milhão de clientes apenas no seguimento do varejo.

3.208 O fato de a fiscalização ter entendido que os documentos não foram apresentados de forma satisfatória não é motivo para agravamento da multa, não tendo havido embaraço à fiscalização.

3.209 Se o fiscal entendeu imprestáveis todos os documentos e esclarecimentos prestados, deveria ter arbitrado o lucro (conforme art. 47 da lei n. 8.981/95) ao invés de glosar as exclusões. O arbitramento resulta da presunção de que a documentação contábil seria imprestável para a apuração do LR, mas a glosa é procedimento de recomposição da BC, consertando possível erro cometido na contabilidade. Mas glosas quase todas as deduções feitas é presumir que sua contabilidade não tem liquidez e certeza à apuração do LR.

3.210 Isso contraria a lógica, na medida em que a Impugnante, como Cia aberta com ações negociadas na BM&Bovespa era obrigada a ter suas demonstrações financeiras auditadas por auditores independentes, que não seriam aprovadas (ou seria provada com ressalvas) se incerta fosse a sua contabilidade.

Ad Argumentandum – Da Ilegalidade da Incidência de Juros Sobre a Multa de Ofício (fls. 815 e ss)

3.211 Nos termos do que estabelece o art. 61 da Lei n. 9.430/96, os acréscimos moratórios não incidem sobre as penalidades pecuniárias, pois a multa não se presta a repor capital alheio, mas a punir o não cumprimento da obrigação, possuindo natureza indenizatória, e, diferentemente da multa, incidem no tempo exatamente para refletir o prejuízo do credor com a privação de seu capital.

3.212 Assim, por definição, os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, devendo incidir apenas sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo e não foi (valor principal). A multa, por sua, vez, não retrata obrigação principal, mas encargo que se agrega ao valor da dívida como forma de punir o contribuinte.

3.213 Admitir a incidência de juros sobre multa (ambos previstos em norma secundária) estaria se desvirtuando completamente a natureza e a própria finalidade na norma secundária (que não se volta para si mesma, para sim para a norma primária).

3.214 Aliás, a aplicação de tal percentual, de forma ilimitada, sobre o principal e sobre a multa, acarreta verdadeira afronta ao princípio constitucional do não-confisco, bem como viola o direito de propriedade, já que faz incidir juros exorbitantes sobre o imposto e, ainda, sobre a multa aplicada 3.215 Apresenta julgados sobre o tema (fls. 816/817).

Do Pedido de Perícia e Diligência - fls. 818 e ss

3.216 Nos termos do art. 16, IV do Decreto n. 70.235/72, requer, na remota hipótese de que essa D. Turma de julgamento entenda que a documentação e/ou esclarecimentos ora anexados não são elementos suficientes para se comprovar a legitimidade das deduções da receita bruta e exclusões das BC, a realização de perícia (quesitos às fls. 818/819)

Da decisão da DRJ

A ementa da decisão é a seguinte:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2010 ALEGAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITOS ÉTICOS DURANTE A FISCALIZAÇÃO. FORO COMPETENTE.

O tratamento de preceitos éticos e a oportunidade e conveniência na conduta do agente público devem ser contemplados através dos instrumentos processuais adequados, dentro do foro competente, não devendo a matéria ser analisada em sede de julgamento administrativo.

ALEGAÇÃO DE FALTA DE COMPARECIMENTO DO AUDITOR-FISCAL NA EMPRESA. /DESCUMPRIMENTO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

A alegação de que a apuração do *quantum* da receita omitida está atrelada ao trabalho do fisco, *in loco*, não está vinculada, necessariamente, à satisfação do princípio da verdade material; *contrario sensu*, a fiscalização de estabelecimento longínquo, ou mesmo, julgamentos administrativos a cargo das Delegacias de Julgamento da RFB, que possuem jurisdição nacional, seriam casos em que estaria prejudicado o alcance da verdade substantiva, não sendo razoável de se admitir. Acrescente-se, que o comparecimento ao estabelecimento é prerrogativa do fisco, ao passo que recai sobre o contribuinte o dever de cumprir as exigências fiscais formuladas.

ARGUMENTAÇÃO DE DESCONSIDERAÇÃO DAS RECEITAS EM RAZÃO DA DESCONSIDERAÇÃO DAS DESPESAS A ELA INERENTES.

Desmerece guarida o argumento de que se as deduções efetuadas na BC do lucro real foram consideradas não comprovadas, também as receitas não poderiam ter sido concebidas no lançamento, vez que ao fisco compete identificar as infrações tributárias, as quais são relacionadas somente às despesas glosadas.

Também, pela via da lógica, se o contribuinte entende que as operações objeto da auditoria foram legítimas e realizadas em total conformidade com a legislação, não há razão para que seja reduzida a base tributável com a retirada de receitas reconhecidas espontaneamente, se, como Interessada, mostra-se a perseguir, através dos meios legais disponíveis, o intento de reverter o ato administrativo do lançamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2010 JUROS RECEBIDOS DO EXTERIOR ORIUNDOS DE TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA. CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. ALEGAÇÃO DE VEDAÇÃO À TRIBUTAÇÃO EM AMBOS OS PAÍSES.

Os juros recebidos no resgate de títulos da dívida pública emitidos pelo governo da Noruega, país com o qual o Brasil assinou Convenção para evitar a dupla tributação, somente são isentos do imposto de renda no Brasil se comprovado que foram tributados naquele Estado Monárquico.

Não deve ser objetivo dos Tratados para evitar dupla tributação proporcionar a *dupla-isenção* nos países signatários, pelo contrário, seu intento é não permitir que se deixe de pagar; e, evitar, se for o caso, o pagamento em duplicidade.

DESCONTOS NEGOCIADOS EM CENTRAIS DE RELACIONAMENTOS. PROVA DOCUMENTAL. CONSTATAÇÃO DA NATUREZA DO DESCONTO.

A existência de descontos negociados em central de relacionamentos não presencial, processados em sistema informatizado, sem expedição de documentos materiais e específicos não é suprido pela juntada de telas indicadoras da operacionalização das transações, sendo mister a prova documental relacionadas às respectivas notas fiscais.

DESCONTOS. CONSTATAÇÃO DA NATUREZA INCONDICIONAL.

A Constatação da natureza do desconto somente se dá depois de comprovada a expedição das notas fiscais (hábeis e idôneas), pois é através de tais documentos que será possível verificar a instrumentalidade da incidência dos descontos, e de que, de fato, não dependeram de eventos posteriores.

DESPESAS COM AGÊNCIAS DE PROPAGANDA. GLOSA. COMPROVAÇÃO.

Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso, é indispensável comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de serviços efetivamente prestados pelo beneficiário dos pagamentos, através de documentos fiscais.

OPERAÇÃO DE *SWAP*. PROTEÇÃO CONTRA A VARIAÇÃO CAMBIAL ATRELADO A TÍTULO DA DÍVIDA PÚBLICA. TROCA DE INDEXADORES. TRIBUTAÇÃO DO GANHO NA OPERAÇÃO DE *SWAP*. DEDUÇÃO DA VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA.

O resultado positivo auferido nas operações de *Swap*, ainda que estabelecidas para fins de hedge, estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda. O resultado positivo auferido deve ser reconhecido no momento de seu recebimento. Preceitua o art. 40, §2º, da IN RFB n. 1022/2010, que o termo do momento do recebimento é a data da liquidação da operação ou da cessão do respectivo contrato.

COFINS. SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS TRIBUTÁRIAS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA.

O tratamento dado às provisões relativas a COFINS, referente à diferença da alíquota da sistemática não-cumulativa e da cumulativa, objeto de Mandado de Segurança, deve ser neutro do ponto de vista fiscal, e o efeito decorrente da adição na Parte A do LALUR, do montante equivalente à provisão, deve ser anulado pela respectiva adição. Desse ponto de vista, se configurada, por fim, a incidência da alíquota (integral) pela sistemática não-cumulativa, caberia a exclusão da BC no exato montante da diferença do débito devido e recolhido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2010 MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. DESCABIMENTO.

O agravamento da multa de ofício de 75% para 112,50% exige o não atendimento total às intimações lavradas pelo Fisco e clara tentativa de obstaculizar a ação fiscal levado a efeito. Comprovado nos autos que a autuada, ainda que parcialmente, atendeu a intimações fiscais descabe o agravamento da multa.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES Ano-calendário: 2010 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS/COFINS.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, do PIS e da COFINS.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário:

Irresignada com a decisão, apresentou recurso voluntário, repisando praticamente os mesmos elementos e argumento da sua peça impugnatória, agregando alguns reforços algumas questões em decorrência da decisão de primeiro grau administrativo:

Preliminarmente:

- ataca a superficialidade do trabalho fiscal, o que ofende o princípio da verdade material. Não houve a realização de visita ao estabelecimento da recorrente para análise presencial do sistema informatizado de contabilização;

- não seria razoável a integralidade das deduções da receita bruta contida contidas na linha 10, ficha 07A da DIPJ/2011 - vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais - no montante de R$ 208 milhões, bem como exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL em que glosou R$ 98 milhões dos R$ 101 milhões;

- improcedência dos autos de infração em decorrência da obrigação da autoridade fiscal considerar as antecipações realizadas no decorrer do ano-calendário;

- nulidade da diligência e da violação ao artigo 59§ 3º do decreto-lei nº 70.235/72 - houve diligência provocada pela DRJ, que foi entendida como precluída pela unidade de origem; item 65 do rv - portanto requer nulidade do acórdão recorrido com base no art. 59, II, do DL 70235/72, para que seja realizada nova diligência apta a tratar das provas relativas ao item III.1 da impugnação (e também deste RV)

Mérito

- das deduções de vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais concedidos de R$ 208.104.613,72, glosadas integralmente, em que não foram apresentadas as respectivas notas fiscais respectivas. Nota fiscal não é o único documento hábil à comprovação de fatos relevantes do ponto de vista tributário, e isso é um formalismo exarcebado. Passar a citar alguns enunciados legais e decisões administrativas que entendem irem de encontro ao seu pensamento.

- a contabilidade faz prova em favor da recorrente, e à luz do art. 923 do RIR, que cita *documentos hábeis,* o que não se limita às notas fiscais. O próprio TVF, reforçado pelo v. acórdão recorrido, reconhece tal possibilidade:

> *"5.24 A explicação da Impugnante, a meu ver, não carece de razoabilidade, mas, de prova. Veja que o fisco, ao solicitar as informações ao contribuinte, e ao recebê-las, relatando-as em seu TVF, foi claro ao afirmar o seguinte:" (página 51 do acórdão recorrido)*

> *"5.84 Assim, apesar de afirmar a Impugnante ter comprovado todas as deduções que efetuou, ter apresentado exemplos em relação às deduções sob análise, indicando, de forma organizada a exposição de motivos, entendo que sua exposição não serviu, in totum, ao que pretendeu, pois que valeu somente para demonstrar a sistemática contábil das deduções, contudo, para o ateste da higidez das referidas operações, necessitar-se-ia da prévia confrontação com a prova instrumental, consubstanciada nos documentos fiscais respectivos, ausentes nestes autos." (páginas 60/61 do acórdão recorrido, grifos da Recorrente)*

-dos descontos incondicionais concedidos - *no gerenciamento da receita das atividades de varejo e dos descontos concedidos aos seus clientes, a Recorrente faz uso de dois sistemas: o CRM SACA, utilizado pela central de atendimento ao cliente, e o SAP, utilizado para contabilizar as operações. O CRMSA CA é o sistema responsável pela interface entre a*

ordem de venda requisitada pelo cliente e o SAP. Para demonstrar tal sistema, preparou doze conjunto de documentos apresentados na sua peça impugnatória (doc. outros_3 da impugnação). Para tanto, exemplifica um caso da sua operacionalidade:

> *A título ilustrativo, a Recorrente selecionou dentre esses doze casos, o da Sra. Isabel Vieira de Azevedo ("Sra. Isabel"), que, durante o primeiro trimestre de 2010, contratou o serviço "UOL 4 Horas". Para contratar o serviço, Sra. Isabel entra em contato com a central de vendas da Recorrente que, ao vender o serviço, imputa os dados no sistema CRMSACA. Confira-se as telas do referido sistema:*
>
> (demonstra gráfico de item 150 da peça recursal).
>
> *151. Como se verifica do* print, *a Sra. Isabel contratou, no mês de dezembro de 2009, um serviço mensal no valor de R$ 21,90, tendo-lhe sido concedido um desconto mensal no montante de R$ 7,95. Assim, em razão do desconto concedido, o valor cobrado do cliente - receita efetiva da Recorrente - é apenas o valor de R$ 13,95 (R$ 21,90 -R$7,95 = R$ 13,95), que, no presente caso, foi cobrado via débito no cartão de crédito.*
>
> Mostra outra tela:
>
> *153. Na tela acima, é possível notar o montante líquido do serviço contratado pelo cliente (R$ 13,95), que é justamente o montante que afetará o resultado da Recorrente, além de outras informações relevantes sobre a transação efetuada (razão contábil, a data da operação, entre outras). Para tanto, a Recorrente contabilizou uma receita antecipada no valor de R$ 21,90 (preço sem desconto) e, ao mesmo tempo, efetuou a dedução de R$ 7,95, referente ao desconto, em conta específica de desconto.*
>
> *154. A realização dessa receita ocorre* pro rata tempore die *(conta contábil 41111016), bem como dos respectivos descontos (conta contábil 41113016). Neste sentido, ao se verificar as telas do sistema SAP a seguir, verifica-se que, no mês de janeiro, dos R$ 21,90 (preço total do serviço) foram reconhecidos R$ 11,30, sendo que do total dos descontos concedidos (R$ 7,95) foram reconhecidos R$ 4,10. Para o mês de fevereiro aplica-se o mesmo raciocínio.*
>
> (...)
>
> *159. Como visto, a receita é primeiro registrada em uma conta de receita antecipada no passivo (no exemplo: conta 24111016), que recebe um lançamento a crédito de receita antecipada, no valor da assinatura, e um lançamento a débito corresponde ao desconto. Em seguida, os valores são baixados dessa conta para uma conta de resultado (no exemplo: conta 41113016), que recebe o lançamento das receitas e dos descontos* ***por competência,*** *na medida da prestação dos serviços.*
>
> *(...)*
>
> *160. Seguindo o mesmo procedimento, tanto a receita bruta quanto os descontos são declarados na DIPJ, formando a receita líquida passível de tributação.*

(...)

164. Nesse particular, compulsando-se o balancete (Doe. outros_4 *da Impugnação) e o razão contábil anexo[23] (Doe.* outros_5 *da Impugnação), referente ao ano de 2010, percebe-se que a referida conta contábil de desconto 41113016 tem saldo acumulado do ano de* ***R$ 94.886.404,43***

163. O mesmo valor é encontrado na planilha de controle dos valores deduzidos e informados na DIPJ, vinculados exatamente à conta contábil 41113016 (Doe. outros_6 *da Impugnação). O somatório dessa planilha de controle não é outro senão a quantia de* ***R$ 208.104.613,72,*** *informada na Linha 10, Ficha 07A, da DIPJ/2011, e glosada pelo D. Agente Fiscal*

165. Em todos os outros "jogos de documentos" separados como exemplos pela Recorrente, cujos documentos estão anexos (Doe. outros_3 *da Impugnação), o mesmo procedimento contábil pode ser observado, assim como a composição do saldo da conta contábil no balancete que compôs a linha de dedução na DIPJ.*

165. Ainda, importante ressaltar que a mesma situação fática demonstrada para a conta 41113016 também se aplica para as contas 41113019, 41113001, 41113002, 41113014, 41113023, 41113027, 41113028, 41113029, 41113030, 41113031, 41113032, 41243003 e 41913001, cujos razões estão anexos (Does. outros_7, *a* outros_71 *da Impugnação).*

166. A Recorrente anexou, ainda, planilha de controle de todas as contas contábeis que compuseram as Linhas 05 e 06, Ficha 07A, da DIPJ/2011 (Doe. outros_12 *da Impugnação), demonstrando que* ***todas as receitas, sem qualquer dedução, foram informadas na DIPJ****. As deduções foram depois efetuadas na Linha 10 da aludida Ficha 07A, em procedimento semelhante ao contábil, acima descrito (primeiro registram-se todas as receitas e as deduções, para depois serem ambas apropriadas por competência).*

167.Em momento posterior à apresentação de sua Impugnação, a Recorrente apresentou petição ("Petição Complementar") juntando a totalidade dos documentoscomprobatórios das deduções efetuadas na Linha 10, da Ficha 07A, da DIPJ/2011 ("Demonstrativos"), bem como a inclusão de toda a receita relacionada aos descontos nas Linhas 05 e 06 da Ficha 07A da DIPJ/2011 (fls. 2.084/2.090).

Posteriormente a expor exemplos da sua operacionalidade, em que conclui:

177. Portanto, todos os descontos incondicionais que foram deduzidos da receita bruta da Requerente no ano-calendário de 2010 estão efetivamente ligados a receitas devidamente contabilizadas, o que comprova a correção das deduções efetuadas pela Requerente.

178. Ressalte-se que os Demonstrativos anexos consistem em informações obtidas a partir de bancos de dados e contêm milhões de lançamentos, cujo manuseio, a fim de comprovação de que os valores neles contidos correspondem aos montantes registrados na contabilidade da Requerente e indicados em sua DIPJ, pode ser

> *realizado por meio de* softwares *próprios de gerenciamento de bancos de dados, como, por exemplo, o Microsoft Office Access. Os Demonstrativos em questão comprovam que todos os lançamentos individuais efetuados a título de receita e desconto conferem com os valores contabilizados pela Requerente e deduzidos de sua receita bruta.*
>
> ***179. Assim, diante da comprovação cabal de que os descontos indicados** na **Linha 10, da Ficha 07A, da DIPJ/2011 encontram-se devidamente contabilizados e vinculados à receita auferida pela Requerente, devidamente contabilizada e informada nas Linhas 05 e 06 da Ficha 07A da DIPJ/2011, forçoso concluir pela improcedência do lançamento.***
>
> *E reforça seu posicionamento o fato de serem descontos incondicionais.*

- do cancelamento de assinaturas - *sistemática semelhante ao que ocorre com os descontos (contabilização da receita antecipada e apropriação no resultado pro rata die),* sendo que no TVF e no acórdão recorrido, o empecilho foi a ausência de nota fiscal capaz de comprovar os cancelamentos.

- do cancelamento do pagseguro - sistemática de controle, em que primeiro registra-se o pagamento, e depois de algum tempo, havendo contestação válida, a transação é cancelada.

> 221. Em todos os outros "conjuntos de documentos" separados como exemplos pela Recorrente, cujos documentos estão anexos (Doe. *outros_15* da Impugnação), o mesmo procedimento contábil pode ser observado, assim como a composição do saldo da conta contábil no balancete que compôs a Linha 10, Ficha 07A, de dedução na DIPJ.
>
> *220. A mesma situação fática demonstrada para a conta 41942001 também se aplica para as contas 41942003, cujo razão contábil está anexo (Doe.* outros_ 17 *da Impugnação). Essa conta refere se a outra taxa cobrada pela Recorrente pelo serviço de* Pag Seguro, *a "taxa de parcelamento". Seu saldo, no valor de **R$ 704.859,19,** além de constar do razão já referido, também pode ser confirmado* no balancete (Doe. *outros_4* da Impugnação) e na planilha de controle das linhas da DIPJ (Doe. *outros_6* da Impugnação).
>
> *(...)*
>
> *226. Novamente, o único elemento utilizado pela DRJ para não cancelar a autuação foi a inexistência de Nota Fiscal, a despeito de todas as provas produzidas pelo Recorrente, bem como a improcedência dessa exigência, que não tem base legal.*

- das deduções relativas a publicidade - registrado também na linha 10, ficha 07A, da DIPJ/2011, que envolve venda de espaços publicitários no Portal UOL: a) comissão das agências de publicidade; b) cancelamento de mídia; e c) desconto incondicional em permuta de mídia. Novamente foi negado pela ausência de NF. Há toda uma sistemática para a apuração das suas receitas, e os valores deduzidos. Conforme recorrente:

> *258. Em todos os outros "conjuntos de documentos" separados como exemplos pela Recorrente, cujos documentos estão anexos (Doc.*

> outros_20 *e* outros_21 *da Impugnação), o mesmo procedimento contábil pode ser observado, assim como a composição do saldo da conta contábil no balancete que compôs a linha de dedução na DIPJ.*
>
> *259. Ainda, importante ressaltar que a mesma situação fática demonstrada para a conta 41213001 também se aplica para as contas 41333002 (BOL), 41313001 (BOL), 41213001 (BOL), 41233002 (BOL), 41313005, 41333002, 41213007, 41313001 e 41913010, cujos razões estão anexos (Doe.* outros_25 *da Impugnação).*

- do cancelamento da mídia - houve demonstração e anexação de documentos na sua peça impugnatória. Novamente, no v. acórdão nega por não haver nota fiscal.

- do desconto incondicional em permuta - houve demonstração e anexação de documentos na sua peça impugnatória. Novamente, no v. acórdão nega por não haver nota fiscal.

> *295. Em todos os outros "conjuntos de documentos" separados como exemplos pela Recorrente, cujos documentos estão anexos (Doe.* outros_31 *da Impugnação), o mesmo procedimento contábil pode ser observado, assim como a composição do saldo da conta contábil no balancete que compôs a linha de dedução na DIPJ.*
>
> *296. Ainda, importante ressaltar que a mesma situação fática demonstrada para a conta 41233001 também se aplica para as contas 41233002 e 41223001, cujos razões estão anexos (Doe.* outros_33 *da Impugnação).*
>
> Conclui :
>
> *304.Como conclusão do presente tópico e parademonstrar a comprovação integral de todo o valor de **R$ 208.104.613,72,** incluído na Linha 10, Ficha 07A, da DIPJ/2011, e deduzido da apuração da receita bruta da Recorrente para fins de apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, a Recorrente elaborou as seguintes tabelas, onde demonstra todos os saldos das contas contábeis que compuseram as deduções em comento, com respectivo valor, devidamente comprovadas nos tópicos anteriores (importante salientar que essas planilhas têm suporte tanto no balancete quanto nos razões contábeis da Recorrente):*

E segue com tabela com as contas-contábeis apresentadas no item 304 da sua peça recursal, que envolveram a exclusão integral dos R$ 208.104.613,74 informados na linha 10, ficha 07A da DIPJ/2011.

> *305. Assim, como se verificou nos tópicos acima e ao contrário do que alega a Fiscalização, a Recorrente possui comprovação para todas as deduções que efetuou, tendo demonstrado dedução por dedução, com exemplos e com a composição dos valores nos saldos dos razões contábeis e das contas nos balancetes, até chegar â Linha 10, Ficha 07A, da DIPJ/2011.*

- Da comprovação das "outras exclusões" (**R$ 101.554.513,40) - em que foram glosados** o montante de **R$ 98.900.766,94:**

Há uma análise para cada valor integrante que compõe o montante acima, que envolve os seguintes itens, contrapondo-se ao decidido no v. acórdão recorrido:

a) Rendimentos de Aplicações Financeiras na Noruega (R$ 57.952.766,96)

b) Do Swap com Finalidade de Hedge;

c) Do Contrato de Exclusividade na Aquisição da Plug In

d) Da provisão para contingências trabalhistas

e) Da provisão de reservas Subsidiariamente, questiona os seguintes elementos:

- Da Impossibilidade de Modificação de Critérios Jurídicos do Lançamento - Violação ao artigo 146 do CTN;

- Da Ilegalidade da Incidência de Juros sobre a Multa de Ofício

- Pede por perícia e diligência.

Ao final, seus pedidos foram no seguinte sentido:

> *459. Diante de todo o exposto, requer-se a essa D. Turma Julgadora que reconheça a nulidade do lançamento em virtude da superficialidade com que o trabalho fiscal foi conduzido, resultando em nulidade dos Autos de Infração lavrados. Subsidiariamente, requer-se seja decretada a nulidade das autuações de IRPJ e CSLL pela falta de consideração dos recolhimentos das estimativas e retenções na fonte desses tributos, efetuados ao longo de 2010, na reapuraçáo realizada pela Fiscalização.*
>
> *460. Também em caráter subsidiário, a Recorrente pleiteia seja convertido o julgamento do Recurso Voluntário em diligência, se esse Conselho não for decidir o mérito em favor da Recorrente, tendo em vista a recusa da Autoridade Fiscal em realizar a diligência determinada pela DRJ.*
>
> *461. Por fim, caso os Autos de Infração não sejam decretados improcedentes em virtude dos vícios acima apontados, o que se admite apenas para argumentar, a Recorrente requer seja dado integral provimento ao presente Recurso Voluntário, para que se reforme a decisão recorrida e cancele-se integralmente o lançamento, como medida de Direito e Justiça.*

A PGFN não apresentou contrarrazões.

Do encaminhamento à diligência

Considerando os elementos disponíveis para julgamento, após apresentação do recurso voluntário da recorrente, este colegiado entendeu converter o presente processo em diligência, através da resolução 1402-000.561, sessão de 23/02/2018.

A diligência foi decidida no sentido de verificar todos os elementos apresentados na sua peça impugnatória, bem como as alegações de como funciona a contratação do serviço, a sua venda e a eventual atribuição de desconto.

Sem realizar a diligência, a autoridade tributária já lavra *Termo de Encerramento de Diligência Fiscal*, por entender que fora suprido quando instado pela DRJ (fls. 2813/2814), nos seguintes termos:

> *Vale esclarecer que o órgão de julgamento de 1ª instância (Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ – 4ª Turma da DRJ/RJ) assim se pronunciou em sua decisão:*
>
> *"*Pelo exposto, consolido o voto para dar Parcial Provimento à Impugnação, nos seguintes termos:
>
> - Rejeitar as Preliminares de Nulidade;
>
> - Deixar de Apreciar o Pedido de Diligência, por considerá-lo suprido;
>
> - Reduzir o percentual da multa de ofício de 112,5% para 75% relativamente à infração Omissão de Receitas de Venda e Serviços – Cancelamento Não Comprovado de Notas Fiscais de Vendas; e, no mais,
>
> - Manter o lançamento nos valores principais originais.*"*
>
> *Como se vê, após a manifestação desta fiscalização no Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal (doc. fls. 2.259 a 2.267) e da criteriosa e detalhada análise dos documentos apresentados pela impugnante, o nobre julgador de primeira instância entendeu que o pedido de diligência se encontrava suprido, rejeitando as preliminares de nulidade, mantendo integralmente o lançamento nos valores principais, reduzindo apenas o percentual da multa de ofício de 112,5% para 75%.*
>
> *Desta forma, em decorrência da análise dos documentos constantes do processo; em face dos argumentos apresentados por esta fiscalização no Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal; ao proferido no Acórdão n° 12-85.407 da 4ª Turma da DRJ/RJO e, por fim, n na ausência documentos comprobatórios que justifiquem as alegações da impugnante (p. ex. Notas Fiscais emitidas/canceladas) e de novos fatos ou documentos que justifiquem um novo pedido de solicitação de documentos ou realização de diligências, já considerado suprido pela DRJ/RJO, mantenho o entendimento de que os elementos apresentados pela impugnante presentes nos autos do Processo Administrativo Fiscal n° 10314.728585/2014-50, são suficientes para a manutenção integral do lançamento dos valores principais originais consubstanciados no Auto de Infração lavrado.*

A recorrente, tomando conhecimento do termo de encerramento da diligência imediatamente acima especificado, apresenta manifestação (fls. 2820/2834) no sentido de requerer a nulidade de tal termo de encerramento de diligência, pleiteando uma segunda diligência, *tendo em vista a recusa imotivada e, com a devida vênia, arbitrária realizada pelo mesmo auditor em duas ocasiões diferentes*.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Rogério Borges - Relator

O recurso voluntário, conforme já exposto no relatório que presente este voto, foi apresentado tempestivamente e atendendo os requisitos para tanto, do qual tomo conhecimento.

Como já mencionado anteriormente, no relatório que precede o presente voto, o presente processo já foi convertido em diligência, para apreciação das provas apresentadas pela recorrente, então impugnante, na sua peça impugnatória.

Primeiramente, houve a resolução 12.000.612 - 4ª Turma da DRJ/RJ, de 06 de janeiro de 2016, formalizado pela primeira instância administrativa, em que há a especificação de vários elementos a serem analisados apresentados pela recorrente, então impugnante, pela autoridade fiscal, a qual não foi efetuado. Contudo, a DRJ supriu tal análise, invocando a falta de notas fiscais para justificar tais deduções, que, em análise preliminar, realmente não constam nos documentos apresentados.

Houve o questionamento da recorrente quanto a esta posição adotada pela DRJ na sua peça recursal, e não compartilhando do mesmo entendimento, *a priori*, de que apenas notas fiscais justificariam deduções, este colegiado, através da resolução 1402-000.561, sessão de 23/02/2018, converteu em diligência para análise dos mesmos documentos apresentados na peça impugnatória, o qual a autoridade fiscal designada, a mesma que executou o procedimento fiscal e respectiva autuação, e também entendeu não ser mais o momento para atender a diligência provocada pela DRJ, agora entendeu que tal diligência fora suprida pela DRJ em sua decisão, e mantinha *o entendimento de que os elementos apresentados pela impugnante presentes nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 10314.728585/0214-50, são suficientes para a manutenção integral do lançamento dos valores principais originais consubstanciados no auto de infração lavrado.*

Ou seja, firmou juízo pessoal de que não precisaria executar a diligência, emitido no *Termo de Encerramento de Diligência Fiscal* lavrado em 17/08/2018 (fls. 2815/2816).

Antes de me manifestar, cabe aqui uma análise da execução do procedimento fiscal, e respectiva continuidade do processo administrativo, para apreciação da necessidade ou não desta diligência.

Da análise do procedimento fiscal e o respectivo processo administrativo

O presente processo teve início através do Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 56/57), lavrado em 19/09/2013, referente ao ano-calendário de 2010 da recorrente,

que, em primeiro momento solicitou documentos societários da recorrente, e respectiva procuração.

Intimada em 20/09/2013, a recorrente apresentou resposta em 11/10/2013 (fls. 59/142).

Posteriormente, houve a lavratura do termo de intimação fiscal em 09/10/2013, para *comprovar a entrega da escrituração junto ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), apresentando à fiscalização os "*hash codes" *gerados quando da entrega da Escrituração Fiscal Digital (EFD)* (fls. 143/144).

Cientificado em 14/10/2013, a recorrente, então fiscalizada, apresentou resposta em 16/10/2013 (fls. 146/147), em que informa que *em razão das dificuldades para validação das informações da escrituração fiscal por meio do Sistema Público de Escrituração Digital ("SPED"), dado o grande número de registros contábeis e operações realizadas, não transmitiu os arquivos referentes ao ano-calendário de 2010.* Conclui dizendo que não estava medindo esforços para processar os arquivos.

Em 16/10/2013, foi lavrado termo de intimação fiscal (fls. 150/151), em que é solicitado comprovar*, com documentação hábil e idônea, os valores declarados de:*

1) "Vendas Canceladas, Devoluções e Descontos Incondicionais", no valor de R$ 208.104.613,72, constante na Linha 10 da Ficha 06A da DIPJ;

2) "Outras Exclusões", no valor de R$ 101.554.513,40, constante na Linha 78 da Ficha 09A da DIPJ, apresentando o LALUR e discriminando, de forma analítica, a referida quantia.

Tomando ciência em 13/10/2013, a fiscalizada apresentou resposta em 29/10/2013 (fl. 152/205), em que apresenta as seguintes informações:

- sobre o item 1 - que os *descontos concedidos e cancelamento de assinaturas não são formalizados em documentos físicos, mas sim, realizados automaticamente pelo sistema* operacional próprio (SAP), após imputação dos dados pelo responsável pela concessão do desconto e/ou cancelamento. Após, apresenta alguns exemplos da sua operacionalização para tanto, em que destaca o fato que há muitos descontos informados para neutralizar o reconhecimento de uma receita que fora acertada a termo fixo inicialmente. Também informa que há muitas receitas reconhecidas pelo valor bruto, mas eventual promoção ou desconto concedido neste valor quando da contratação, são tratados como descontos concedidos. Aqui apresenta exemplos destas operações, referente às contas contábeis 41112001 - Cancelamento Assinaturas e 41113002 - Descontos Ass. Pós (docs. 01 e 02 - anexos);

- sobre o item 2 - apresenta discriminação do montante envolvido nesta linha da DIPJ, conforme detalhado em sua resposta, em envolve rendimento de aplicações financeiras Noruega (R$ 57.952.766,96), contrato de exclusividade aquisição carteira clientes plug-in (R$ 379.886,40), atualização financeira de depósitos judiciais (R$ 2.624.167,00), provisão horas extras sobre folha de pagamentos (R$ 29.579,46). provisão para contingências trabalhistas e cíveis (R$ 2.664.151,26), provisão para contingências tributárias com exigibilidade suspensa (R$ 19.950.988,82), e provisão de despesas (R$ 17.952.973,50). Detalha tais valores após. Apresenta o LALUR referente a 2010. Apresenta alguns arquivos não paginàveis detalhando as informações destes valores destacados acima.

Em 18/10/2013, é intimado a encaminhar ao SPED a Escrituração Contábil Digital (ECD) referente ao ano-calendário de 2010, e entregar respectivo recibo de entrega à fiscalização (fl. 206/207).

Cientificado em 22/10/2013, apresenta resposta em 05/12/2013 (fl. 209/226). em que anexa os recibos de entrega acima intimados.

Em intimação fiscal lavrada em 15/08/2014, é solicitado à fiscalizada corrigir a ECD correspondente ao mês de fevereiro/2010, em virtude do relatório de erros (anexo à intimação), e encaminhar novamente a mesma, corrigida (fl. 227/238).

Em relação ao intimado imediatamente acima, apresenta solicitação de concessão de maior prazo em 25/08/2014 (fl. 240/241), e apresenta a mídia com a ECD referente a fevereiro/2010 (arquivo não paginável) em resposta entregue dia 11/09/2014 (fl. 255/256).

Em 26/02/2014 (fl. 274/276), a fiscalizada é intimada a apresentar planilha e mídia eletrônica *contendo as vendas e respectivos cancelamentos/descontos incondicionais*, conforme discriminado na intimação fiscal, bem como livros para justificar as outras exclusões anteriormente intimada.

Em resposta do dia 25/03/2014, a fiscalizada apresenta resposta para os item 3 (livros para as outras exclusões), e pede concessão de prazo para o item 2 (descontos e vendas canceladas) (fl. 278/413). Em relação ao item 2, apresenta resposta parcial (arquivo não paginável) e faz novo pedido de concessão de prazo para os itens faltantes, em 14/04/2014 (fls. 414/416). Em 05/05/2014, faz novo pedido de concessão de prazo (fl. 417/418). Em 26/05/2014, faz novo pedido de concessão de prazo (fls. 422/423).

Em 11/06/2014, a autoridade fiscal lavra um termo de constatação e ciência fiscal (fls. 429/436) em que faz um retrospecto do procedimento fiscal até então, incluindo as alegações da fiscalizada e todas intimações e respostas ocorridas, em que conclui o seguinte:

> *Em face de todo o acima exposto, **CONSTATAMOS** que as intimações entregues ao contribuinte não foram atendidas na forma e no conteúdo em que foram exigidas pela fiscalização, **configurando atendimento insatisfatório**. (grifo no original)*

Após, concede prazo de 05 (cinco) dias para todos os itens faltantes até então.

Tomando ciência em 16/06/2014, a fiscalizada apresenta resposta em 24/06/2014 (fls. 441/ 447), em que analisa sua operacionalização no período fiscalizado, como se dava a contabilização dos descontos operados, reitera algumas respostas dadas anteriormente, e conclui nas seguintes palavras:

> *III - Conclusões e Pedidos*
>
> *Considerando-se todas as informações gerenciais apresentadas em formato "TXT" (em 14/04/2014 e nesta data), somadas aos registros efetuados nos "Livros Diário e Razão", os quais, aliás, serviram de base para o preenchimento da DIPJ, entende o Requerente estar suficientemente demonstrada a natureza dos valores declarados na Linha 10 da Ficha 06A da DIPJ do Ano-Calendário de 2010, cuja*

> *análise, repita-se, não pode ser realizada de forma divorciada dos valores declarados nas Linhas 05 e 06.*
>
> *De toda forma, na hipótese de remanescer qualquer dúvida quanto aos procedimentos (contábil e fiscal) adotados para o preenchimento da Linha 10 da Ficha 06A da DIPJ do Ano-Calendário de 2010, entende o Requerente ser conveniente, adequada e importante para a fiscalização que as autoridades administrativas realizem Diligência in loco no estabelecimento do "UOL", para, pessoalmente, ter acesso ao sistema informatizado utilizado para o controle do reconhecimento de receitas, descontos concedidos e cancelamento de assinaturas.*
>
> *Para tanto, fica o Requerente à inteira disposição da fiscalização para fins de agendamento, com definição de data e hora, da diligência em seu estabelecimento.*

Em 11/07/2014, é lavrada intimação fiscal (fls. 470/473) para a recorrente apresentar documentação para justificar a diferença existente entre os valores da base de cálculo para o PIS e Cofins e o valor da receita informado em DACON - apresenta tabela das diferenças. Igualmente, no item 3 desta intimação fiscal, solicita maiores informações das outras exclusões da recorrente, intimada anteriormente.

A fiscalizada apresenta sua resposta em 25/07/2014 (fls. 475/478), em que procura justificar cada um dos itens intimados, e apresenta alguns documentos anexos (até fl. 498).

Em 11/06/2014, é lavrada intimação fiscal (fl. 508/509), solicitando vários documentos referente aos valores contabilizados de rendimentos de aplicações financeiras na Noruega, bem como outras informações.

Ocorre a resposta em 24/06/2014 (fls. 511/512), apresentando resposta parcial (com anexos - fls. 517/653 e pedindo concessão de prazo para alguns itens).

Após novo pedido de concessão de prazo (fls. 656/657), a autoridade fiscal entendeu por indeferir tal solicitação de prazo em 11/07/2014 (fl. 660).

Ocorrem alguns intimações para regularizar questões de assinatura digital (fl. 499/503) e também para apresentar mídia digital e impressa do livro razão das contas contábeis 41112001 e 41112001 (fl. 504). Sua resposta em 05/09/2014 (fl. 506/507) foi no sentido de que houve 145.504 lançamentos na conta contábil 41112001 (cancelamento de assinaturas) e geraria muito papel para imprimir tudo, considerando que o razão já fora apresentado na ECD - assim, considera que os documentos já foram encaminhados anteriormente à RFB.

E neste momento do procedimento fiscal, a autoridade fiscal lavra, em 25/11/2014 o Termo de Verificação (fls. 662/695), entendendo que não foram comprovadas as vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais, que as outras exclusões lançadas na linha 78 da ficha 09A da DIPJ não foram comprovadas.

Em sede de impugnação, a agora recorrente traz uma série de elementos probatórios, consubstanciado em 700 megabytes de arquivos, incluindo planilhas, telas de sistema, arquivos de voz, entre outros, para tentar demonstrar e comprovar todas operações das quais sofrera autuação fiscal.

Sua impugnação (fl. 771/872) acusa o procedimento fiscal de superficial, de falta de razoabilidade, pois glosara integralmente os valores a título de vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais (R$ 208 milhões), além de procurar atacar todas as infrações que lhe foram imputadas.

A DRJ, considerando a impugnação da fiscalizada, já convertera o processo em diligência em 06/01/2016, através da resolução 12.000.612 (fl. 2191/2212), em que solicita, em linhas gerais, a ser apresentada uma análise dos pontos alegados na impugnação, bem como análise dos documentos acostados à mesma.

A autoridade fiscal diligenciante, a mesma que fora autuadora, lavrou termo de início de diligência fiscal (fl. 2219) em que pede basicamente documentos societários e procuração, e após a resposta, lavrou, em 21/06/2016, o relatório de encerramento de diligência fiscal (fl. 2259/2267), em que conclui o seguinte:

> *C - DA CONCLUSÃO E DO DESPACHO*
>
> *Pelas razões acima expostas e,*
>
> *Considerando ser incabível a realização de perícia em se tratando de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação.*
>
> *Considerando ser prescindível o procedimento de diligência e/ou de perícia e que o julgamento deve se fazer à luz dos elementos existentes no processo, já de conhecimento das partes.*
>
> *Considerando ausentes os pressupostos para a produção de provas fora dos prazos estabelecidos pela legislação tributária (artigo 16 do Decreto 70.235/72).*
>
> *Considerando ter sido assegurado o direito ao contraditório e a ampla defesa no decurso do prazo entre o primeiro Termo de Intimação Fiscal, datado de 29/10/2013 e o Termo de Verificação, datado de 25/11/2014.*
>
> *Considerando o desperdício, por parte da impugnante, do prazo de trinta dias para interposição de impugnação, abrindo mão de carrear aos autos do processo uma única prova material de suas alegações.*
>
> *Considerando que não se trata de recusa na análise de provas acostadas aos autos e sim do reconhecimento de que é extemporânea, com base na legislação aplicável, a tentativa de impingir à autoridade fiscal o dever de perscrutar provas em favor da impugnante.*
>
> *Considerando que não foi procedida a juntada de prova documental relacionada a qualquer das alegações e planilhas acostadas aos autos, com suporte no disposto nos artigos 276, 922 e 923 do RIR/99.*
>
> *Considerando o consolidado pela jurisprudência acima citada.*
>
> *Considerando, por fim, que esta autoridade fiscal não tem base legal para proceder à diligência em questão nos termos em que foi proposta.*
>
> *Concluo, smj, diferentemente do eminente julgador, que ocorreu a preclusão, não cabendo, nesta fase processual, a produção de provas.*

Ou seja, entendeu precluso o direito de produção de provas do fiscalização após a lavratura do auto de infração.

A DRJ, em julgamento em sessão de 14/02/2017 (fls. 2445/2534), assim se manifestou sobre a diligência (pedida na peça impugnatória)

> *Do Pedido de Perícia e Diligência - fls. 818 e ss*
>
> *5.222 Por fim, sobre o pedido de perícia/perícia formulado, entendo estar suprido, tanto por ter sido dada à Impugnante a oportunidade de trazer aos autos (como de fato o fez) os documentos e esclarecimentos que entendesse pertinentes, consoante o estabelecido nos termos da Resolução 12.000.612, de 06/01/2016, como também pelo fato de haver elementos nos autos suficientes à necessária convicção para a elaboração do voto em sua íntegra.*

No tocante à diligência promovida anteriormente pela DRJ, assim se manifestou:

> *5.35 Nesse cenário, os autos foram encaminhados à autoridade a quo, para que, analisando as supostas provas nesse sentido, verificasse se os valores relativos às receitas de prestação de serviços (de forma integral) teriam sido incluídas nas linhas 05 e 06 da Ficha 07 da DIPJ (sem o desconto), e a respectiva dedução (total) dos descontos, na linha 10, da citada ficha.*
>
> *5.36 Os autos retornaram da diligência sem o devido cumprimento por parte do auditor designado, que alegou a ocorrência da preclusão, advogando no sentido da impossibilidade de anexação de documentos, e defendendo que a garantia à produção de prova deve ser limitada. No entanto, discordo de sua conclusão, sendo fato que a motivação da diligência foi nutrida pela falta de elementos necessários à formação da convicção necessária à condução do voto. Exatamente por tal fato foi que, nos termos do art. 29 do Decreto n. 70.235/7220, entendi essencial a complementação documental nos itens então mencionados.*
>
> *5.37 Assim, mesmo que após o vencimento do prazo inicial para a apresentação da Impugnação, tenha-se concedido ao interessado, a título de complementação da comprovação, a oportunidade de juntada dos documentos solicitados em sede diligencial, e, tendo o referido Interessado apresentado a documentação que entendeu pertinentes ao que lhe foi solicitado, deverão os mesmos ser analisados em face de atenção ao princípio da busca da verdade substancial, ainda que do material apresentado se possa chegar apenas a um juízo de verossimilhança.*
>
> *5.38 Esclareça-se, também, sobre a alegação da Impugnante de ter havido a nulidade do processo, alegação essa apresentada após a expedição da Resolução de Diligência, o seguinte: tendo a diligência garantido a aplicação dos princípios informadores da ampla defesa e do contraditório, assim como do já citado princípio da verdade material e, tendo a Impugnante se manifestado depois de intimada do relatório de encerramento, penso que não se deve atribuir razão ao seu pleito, visto que, o fato de ter podido apresentar, conforme sua convicção, a documentação que entendeu pertinentes à comprovar as*

> *suas alegações e, por sua vez, os itens relacionados na Resolução de Diligência, não há fundamento em se alegar nesses autos a preterição do direito de defesa, tampouco a nulidade do ato administrativo do lançamento, de modo que rejeito o pedido formulado.*

No que tange à comprovação dos valores de cancelamentos e descontos, entendeu que como não houve a apresentação das notas fiscais, não houve a comprovação dos mesmos, mantendo integralmente as infrações, reduzindo a multa de ofício aplicada de 112,5% para 75%.

Da necessidade de nova diligência

Entendo o relatório de encerramento de diligência fiscal (fl. 2259/2267) como nulo, pois afronta o Decreto nº 7.574/2011[13], , no que tange ao seu art. 35, §3º:

> *Seção IV*
>
> *Das Diligências e das Perícias*
>
> *Art. 35. A realização de diligências e de perícias será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido do impugnante, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada (Decreto no 70.235, de 1972, art. 18, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1o).*
>
> *Parágrafo único. O sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado da realização de diligências e perícias, sempre que novos fatos ou documentos sejam trazidos ao processo, hipótese na qual deverá ser concedido prazo de trinta dias para manifestação (Lei no 9.784, de 1999, art. 28).*
>
> *Art. 36. A impugnação mencionará as diligências ou perícias que o sujeito passivo pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, e, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito deverão constar da impugnação (Decreto no 70.235, de 1972, art. 16, inciso IV, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1o).*
>
> *(...)*
>
> ***§ 3o Determinada, de ofício ou a pedido do impugnante, diligência ou perícia, é vedado à autoridade incumbida de sua realização escusar-se de cumpri-las.*** *(grifo meu)*

Apesar de mencionar a autoridade julgadora de primeira instância, entendo perfeitamente aplicável à autoridade julgadora de segunda instância, no caso aqui, o colegiado do CARF.

[13] Regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, à classificação fiscal de mercadorias, à classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio e de outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 8.853, de 2016)

A análise dos dados, documentos e informações apresentadas pela recorrente na sua peça impugnatória já foi objeto de deliberação como contemplar o escopo de uma diligência quando do Parecer 2 - COSIT, de 15 de janeiro de 2018, cuja ementa é a seguinte:

> *ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL CONFLITO NEGATIVO DE COMPETÊNCIA. DILIGÊNCIA. ABRANGÊNCIA. COLETA. ANÁLISE.*
>
> *A definição contida procedimento fiscal de diligência contida na revogada Portaria RFB nº 1.687, de 17/9/2014, bem como na Portaria RFB nº 6.478, de 29/12/2017, deve ser interpretada em conformidade com as leis que lhe dão suporte (e não o contrário), de modo que dali não se extrai qualquer restrição à necessária análise pela autoridade fiscal demandada, tal qual ocorreria em sede de perícia.*
>
> *Dispositivos legais: Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 7º e 18; Decreto nº 7.574, de 2011, arts. 33 a 37; Decreto nº 3.724, de 2001, art. 2º; Portaria RFB nº 1.687, de 2014, art. 3º, II; Portaria RFB nº 6.478, de 29/12/2017, art. 3º, II.*

Descabe à autoridade fiscal designada para a realização de uma diligência formar o juízo de valor que formou no seu *relatório de encerramento de diligência fiscal*.

Note-se que a agora recorrente, quando apresentou resposta em 24/06/2014 (fls. 441/447) solicitando uma diligência para conhecimento *in loco* da sua operacionalização quanto aos valores inerentes aos cancelamentos/descontos incondicionais intimados anteriormente e suas meios de provas adotados para comprovar, a autoridade fiscal fica silente, inclusive nas etapas seguintes.

Em relação a estes itens, a autoridade fiscal já procedeu a autuação fiscal, sem ter investigado os meios probatórios que o contribuinte dispunha, acarretando a ciência do mesmo em 25/11/2014. Por consequência desta postura de não ter investigado no transcorrer do procedimento fiscal a comprovação, surge a grande quantidade de elementos, em tese, probatórios, apresentando durante a impugnação.

É consabido que uma auditoria fiscal durante o procedimento fiscal não pode abarcar analisar todos os elementos e valores, principalmente nas circunstâncias apresentadas no caso concreto. Por isso se recomenda uma análise por amostragem para casos assim.

Não pode agora carregar toda instrução probatória para a instância administrativa de julgamento. Não há condições de fazer algo que já deveria ter feito durante o procedimento fiscal.

O processo administrativo tributário é regulado pela busca da verdade material. Assim, não bastaria evocar o cumprimento de eventual requisito formal (emissão de notas fiscais para comprovar tais deduções, algo que a princípio não tinha amparo legal na época), se houver outros meios de prova admitidos em direito.

No presente caso, uma quantidade grande de documentos (mais de 700 megabytes de arquivos não paginàveis) foram apresentados com a impugnação, sem que houvesse uma prévia auditoria da fiscalização. O fato da DRJ ter decidido que não precisaria do resultado da primeira diligência instada na sua alçada para decidir, não vincula a segunda instância de decidir, muito menos os fundamentos desta decisão.

Diante disso, reitero a posição da necessidade de análise dos elementos apresentados pela recorrente na sua peça impugnatória, para verificar se são documentos hábeis e associá-los à contabilidade.

Destarte, e nos termos do Parecer Cosit nº 2, de 15 de janeiro de 2018, proponho diligência em que a autoridade fiscal designada, em relação a estas contas contábeis, deve fazer uma análise e batimento, além de outros elementos que entender necessários, verificando se o apresentado na peça impugnatória podem ser comprovados e relacionados a operações associadas a estas contas, bem como respectivos lançamentos contábeis, e a existência (ainda que amostral) de documentos fiscais ou equivalentes, que possam caracterizar a situação alegada pela recorrente.

A autoridade fiscal poderá trazer aos autos, utilizando-se dos meios que entender necessários, qualquer elemento ou informação, mesmo que não contemplado nos explicitado acima, mas que no seu entender seja relevante para um melhor resultado da diligência.

Caso entendido necessário, seja intimado a recorrente para apresentar esclarecimentos e documentos complementares e adicionais julgado devidos no que concerne a estes itens;

Após estas providências, elabore relatório DETALHADO e CONCLUSIVO circunstanciando todas as informações possíveis e juntando documentos comprobatórios necessários.

Do procedimento de diligência, inclusive do relatório referido no item "13" (anterior), cientificar o contribuinte, com reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para que, querendo, venha a se manifestar exclusivamente sobre os fatos articulados e narrados na referida diligência, sendo desconsideradas manifestações de outra espécie.

Transcorrido o prazo de trinta dias da ciência, com ou sem nova intervenção do contribuinte, o presente processo deverá retornar a esta 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, para prosseguimento de seu julgamento.

Destarte, PROPONHO A CONVERSÃO DO PRESENTE PROCESSO EM DILIGÊNCIA, nos termos supracitados.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges