MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10314.728585/2014-50**
ACÓRDÃO	1402-007.402 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL
	UNIVERSO ONLINE S/A

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010

DILIGÊNCIA/PERÍCIA.PRESCINDIBILIDADE.

A conversão do julgamento em diligência ou perícia só se revela necessária para elucidar pontos duvidosos que requeiram conhecimento técnico especializado para o deslinde de questão controversa. Não se justifica a sua realização quando presentes nos autos elementos suficientes a formar a convicção do julgador.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2010

ALEGAÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. SUPERFICIALIDADE.

A análise dos autos mostra a correção do procedimento fiscal em termos de obediência à legislação, regulamentos e regimento interno do órgão fiscalizador, afastando qualquer ilação de superficialidade. Alegação que se rejeita, por incomprovada.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

RECEITAS. COMPROVAÇÃO.

Para fins da legislação do IRPJ e dos demais tributos federais, a comprovação do auferimento de receitas pela pessoa jurídica não se faz exclusivamente pela existência de notas fiscais, mas, ao contrário, a teor da Lei nº 8.846, de 21/01/1994, artigo 1º e artigo 295 do RIR/1999, por "*recibo ou documento equivalente relativo a venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis (...) no momento da efetivação da operação*".

DOCUMENTO VALIDADO

Atendidos estes requisitos, a ausência de nota fiscal, principalmente em segmentos em que ela não é exigida, deve ser relativizada, posto que suprida por outros meios previstos na legislação.

Todavia, além da comprovação formal da receita, há que se apurar se houve a prestação dos serviços e eventual entrega dos bens, além da correta contabilização das operações.

DESPESAS. COMPROVAÇÃO. DEDUTIBILIDADE. REQUISITOS

Despesas que se revistam de usualidade, normalidade e necessidade, atendam aos ditames do artigo 299, do RIR/1999, estejam suportadas por documentação hábil e idônea e cuja efetiva aquisição seja atestada, devem ser aceitas como dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, excluindo-se, por consequência, as que não se revistam dessas características.

EXCLUSÕES DO LUCRO REAL. COMPROVAÇÃO. EXIGÊNCIAS.

Para que possam ser aceitas, exclusões do Lucro Real devem ter previsão expressa na legislação e restarem devidamente comprovadas, não sendo possível aceitar valores retirados da base imponível do tributo que não se amoldem a estes preceitos.

LANÇAMENTOS DE OFÍCIO. RECOLHIMENTOS EFETUADOS. APROVEITAMENTO.

Na forma do que dispõe a SCI Cosit nº 23/2006 e artigo 837, do RIR/1999, a Autoridade Fiscal deve considerar os valores de tributos recolhidos pelos contribuintes quando dos lançamentos de ofício, ainda que que oriundos de regime de tributação diferentes da adotada. Todavia, se os respectivos valores já compuseram os montantes de saldos negativos de IRPJ e de CSLL e estão sendo utilizados para instruir processos de restituição/compensação, inaplicável tal norma, sob pena de representar dupla e indevida utilização.

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.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

DOCUMENTO VALIDADO

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic, conforme previsão da Súmula CARF nº 108.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as três preliminares suscitadas e, no mérito, i) dar provimento parcial ao recurso voluntário para, i.i) em relação à infração "omissão de receitas de vendas e serviços – cancelamento não comprovado de notas fiscais de vendas", do total lançado de R$ 208.104.613,72, exonerar o valor de R$ 124.379.910,35, mantendo o montante de R$ 83.724.703,37; i.ii) relativamente à infração "exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real – exclusões indevidas", do total lançado de R$ 98.900.766,94, cancelar R$ 38.803.726,51, mantendo o montante de R$ 60.097.040,43; ii) negar provimento ao recurso de ofício, chancelando a decisão recorrida que afastou o agravamento da multa de ofício, reduzindo-a de 112,50% para 75%; iii) negar provimento ao recurso voluntário na parte em que questionada a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, mantendo sua aplicação, nos termos da Súmula CARF nº 108.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macêdo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 4ª Turma da DRJ/RJO, sessão de 14 de fevereiro de 2017 (fls. 2445/2534)[1], que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada perante aquele Órgão (fls. 771/874) exonerando parte dos lançamentos de IRPJ/CSLL/PIS e COFINS perpetrados pelo Fisco, infrações "omissão de receitas de vendas e serviços – cancelamento não comprovado de notas fiscais de vendas" e "exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real – exclusões indevidas", AC/2010, conforme autos de infração (fls. 696/748), e de Recurso de Ofício manejado pela presidência daquela Turma Julgadora em razão de exoneração parcial da multa de 112,50% para 75% (em moeda cursiva, de R$ 66.027.033,72 para R$ 44.018.022,46, ou seja, uma redução de R$ 22.009.011,26, bem acima do limite de alçada previsto, à época, pela Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017 (R$ 2.500.000,00).

O AI de IRPJ relativo à primeira infração, "omissão de receitas de vendas e serviços", está abaixo reproduzido (fls. 698), sendo que o de CSLL (fls. 706), o de COFINS (fls. 713) e o de PIS (fls. 730) têm a mesma conformação, observadas as respectivas especificidades e tipificações legais:

0001 OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS
CANCELAMENTO NÃO COMPROVADO DE NOTAS FISCAIS DE VENDAS

Omissão de receita operacional caracterizada pela não comprovação dos valores declarados a título de "Vendas Canceladas, Devoluções e Descontos Incondicionais" na DIPJ do ano calendário de 2010, conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do presente Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R$)	Multa (%)
31/01/2010	10.935.359,76	112,50
28/02/2010	14.850.006,69	112,50
30/03/2010	18.198.615,07	112,50
30/04/2010	15.042.573,15	112,50
31/05/2010	18.951.499,18	112,50
30/06/2010	14.201.600,73	112,50
31/07/2010	17.783.439,21	112,50
31/08/2010	19.089.284,85	112,50
30/09/2010	18.477.364,12	112,50
31/10/2010	18.234.052,30	112,50
31/10/2010	19.174.689,60	112,50
30/11/2010	23.166.129,06	112,50

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99

[1]A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

Já a segunda infração, "exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real" somente deu origem a autos de infração de IRPJ e de CSLL (fls. 698/699 e 706/707, respectivamente):

0002 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do presente Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R$)	Multa (%)
31/12/2010	98.900.766,94	75,00

Enquadramento Legal
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:
art. 3º da Lei nº 9.249/95.
Arts. 247 e 250 do RIR/99

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Conforme consta do TVF (fls. 662/695), bem resumido pela relatoria de 1º Piso até aquele momento processual (e abaixo complementada, se necessário), estes os pontos principais do libelo do Fisco:

> "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. 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

DOCUMENTO VALIDADO

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 documento 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

DOCUMENTO VALIDADO

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).

DOCUMENTO VALIDADO

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$
[illegible]93	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 pelos 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);

DOCUMENTO VALIDADO

- 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 reversões 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

DOCUMENTO VALIDADO

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 civeis	(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

DOCUMENTO VALIDADO

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.

DOCUMENTO VALIDADO

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

Irresignada com os lançamentos a contribuinte interpôs impugnação (fls. 771/874) aduzindo, conforme relatado pela decisão de 1º Piso, aqui adotada:

*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, em03.01.2014, 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

DOCUMENTO VALIDADO

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 nº9.784/99).

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".

<u>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)</u>

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.

DOCUMENTO VALIDADO

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, ouse 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:

DOCUMENTO VALIDADO

"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:*

DOCUMENTO VALIDADO

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.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

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 07A 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
Forma de pagamento: Cartão de Credito Mastercard
5489850337190307

E-mail: isabel_azevedo@uol.com.br
Data de aniversário da conta: dia 16 de cada mês
Situação: Adimplente

EXTRATO SIMPLIFICADO - PERIODO: 16/12/2009 A 16/03/2010

Lançamentos futuros em análise

DATA DO PEDIDO	TIPO	MOTIVO	SITUAÇÃO	ATENDENTE	VALOR	DATA PREVISTA CRÉDITO

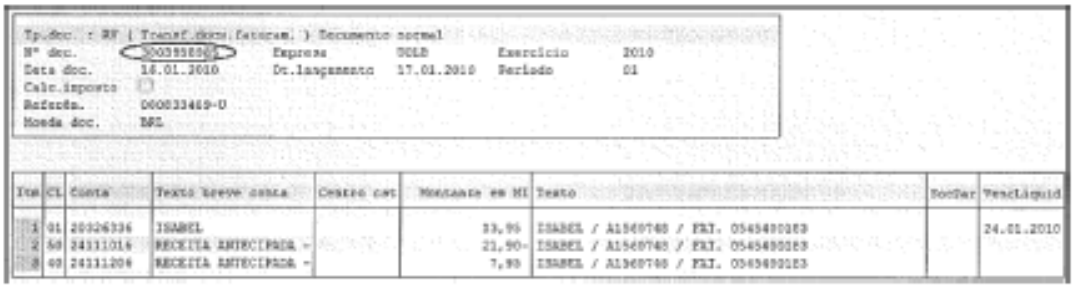
Histórico de Lançamentos

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	437577008	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)

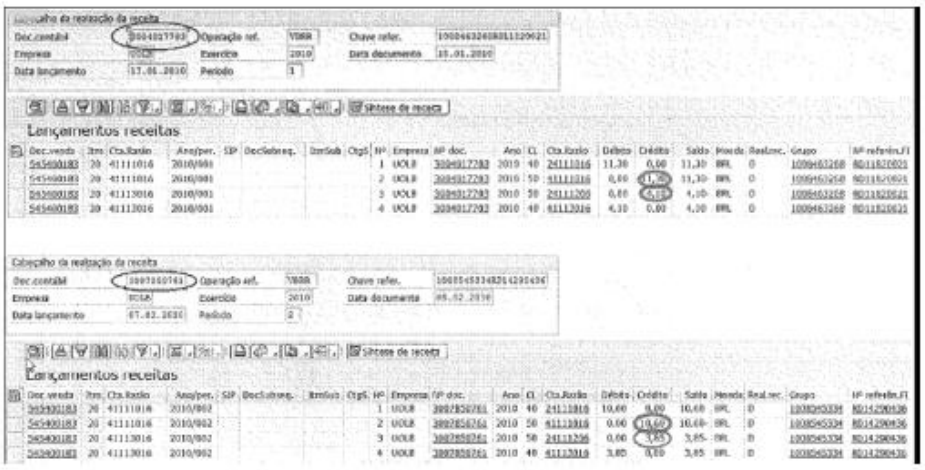


Item	CL	Conta	Texto breve conta	Centro cst	Montante em MI	Texto	DocDar	VencLíquid
1	01	20326336	ISABEL		13,95	ISABEL / A1560748 / FRT. 0545400183		24.01.2010
2	50	24111016	RECEITA ANTECIPADA -		21,90-	ISABEL / A1560748 / FRT. 0545400183		
3	40	24111204	RECEITA ANTECIPADA -		7,95	ISABEL / A1560748 / FRT. 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 contábil41111016), 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 16/01/2010a 15/02/2010, cujo "Doc.venda" é o mesmo da tela do SAP anterior (545400183), extraído do sistema SAP:



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$

DOCUMENTO VALIDADO

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. SAP	Ano	Doc.Fat.	Item	Conta Razão	Ano/per	Montante	Cliente SAP	Account	Data lçto.	Pel	Doc.Contábil
UGLB	3004017703	2010	0545400183	000020	00411116	20100601	11,30	0020326336	1560748	17.01.2010		3003958985
UGLB	3004017703	2010	0545400183	000020	00241116	20100601	11,30-	0020326336	1560748	17.01.2010		3003958985
UGLB	3004017703	2010	0545400183	000020	00411316	20100601	4,10-	0020326336	1560748	17.01.2010	X	3003958985
UGLB	3004017703	2010	0545400183	000020	00241112	20100601	4,10	0020326336	1560748	17.01.2010		3003958985
UGLB	30078507611	2010	0545400183	000020	00411116	20100602	10,60	0020326326	1560748	07.02.2010		3003958985
UGLB	30078507611	2010	0545400183	000020	00241116	20100602	10,60-	0020326336	1560748	07.02.2010		3003958985
UGLB	30078507611	2010	0545400183	000020	00411316	20100602	3,85-	0020326336	1560748	07.02.2010	X	3003958985
UGLB	30078507611	2010	0545400183	000020	00241112	20100602	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: conta41113016, 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.*

DOCUMENTO VALIDADO

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 conta41113016, também se aplica às contas 41113019, 41113001, 41113014, 41113023,41113027, 41113028, 41113029, 41113030, 41113031, 41113032, 41243003 e41913001, 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, de30/09/2011 – 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.

DOCUMENTO VALIDADO

*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 CompanyAssessoria 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.

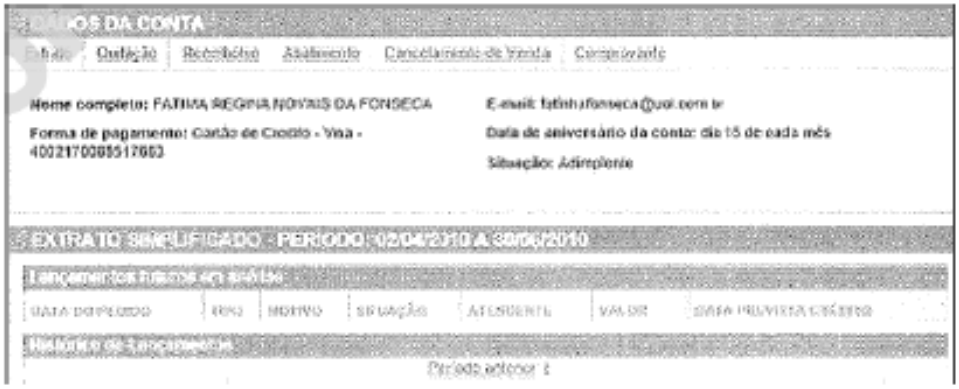
Do Cancelamento de Assinaturas (fls. 750 e ss)

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:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

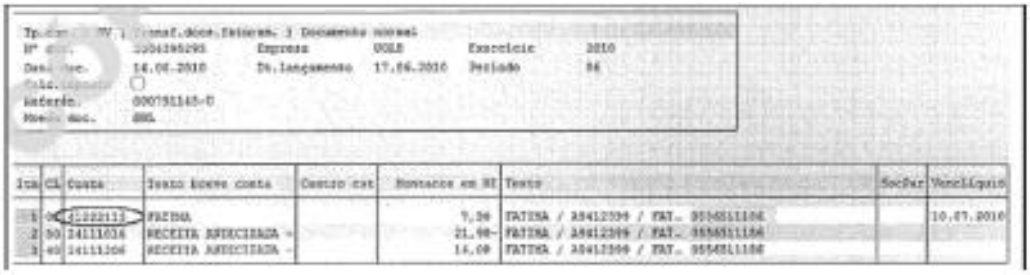


DATA	IDENTIFICAÇÃO	DESCRIÇÃO	VALOR
02/04/2010		Saldo anterior	-7.90
15/04/2010	450640655	Multa	-0.16
17/04/2010	451064819	Assinatura UOL CONTEÚDO (RELACIONAMENTO) 16/04/2010 a 15/05/2010 (fatinhafonseca)	-21.90
17/04/2010	451064821	Desconto em assinatura 16/04/2010 a 15/05/2010 (fatinhafonseca)	14.00
18/04/2010	261707535	Cobrança Cartão Visa ********7663 Não realizada R$ 15,96	
21/04/2010	261582110	Cobrança Boleto Bancário Bradesco Venc. 10/05/2010 Não Paga R$ 15,96	
14/05/2010	457223623	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	263655791	Cobrança Cartão Visa ********7663 Não realizada R$ 24,18	
21/05/2010	263622914	Cobrança Boleto Bancário Bradesco Venc. 10/06/2010 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	464947270	Desconto em assinatura 16/06/2010 a 15/07/2010 (fatinhafonseca)	14.00
18/06/2010	265608863	Cobrança Cartão Visa ********7663 Não realizada R$ 7,90	
21/06/2010	265779850	Cobrança Boleto Bancário Bradesco Venc. 10/07/2010 Baixada (Não Paga) R$ 7,90	
30/06/2010	467794361	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).

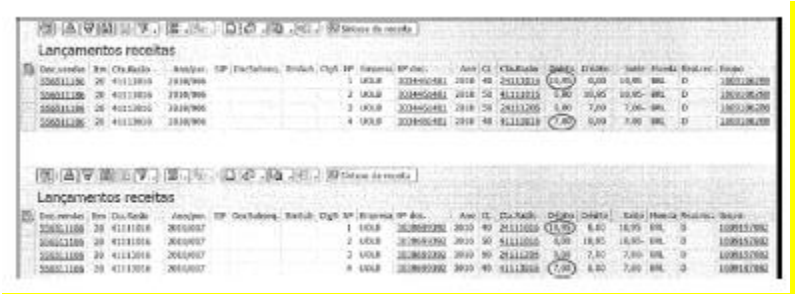
3.58 A contabilização no SAP segue o mesmo procedimento do tópico anterior, atribuindo-se um código (41222113) à srª Fátima, usado para rastrear todos os lançamentos contábeis que tenham qualquer relação com essa cliente.

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.



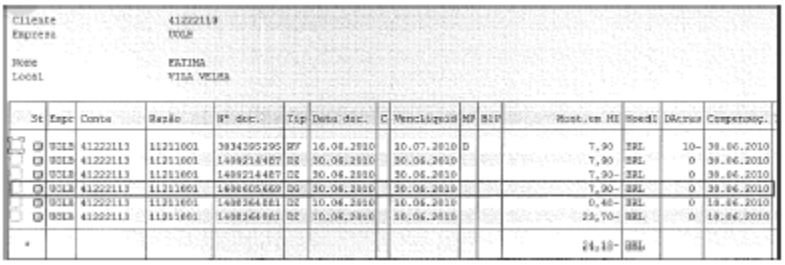
Item	CL	Conta	Texto breve conta	Centro custo	Montante em R$	Texto	Sociedade	Vencimento
1	50	41222113	FATIMA		7,90	FATIMA / 39412399 / FAT. 055651106		10.07.2010
2	50	24111036	RECEITA ANTECIPADA -		21,90-	FATIMA / 39412399 / FAT. 055651106		
3	40	24111206	RECEITA ANTECIPADA -		14,00	FATIMA / 39412399 / FAT. 055651106		

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



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:



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 foram, 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

DOCUMENTO VALIDADO

comprovados. Em vista disso, também com relação a esse ponto, os lançamentos são improcedentes, devendo ser cancelados.

<u>Do Cancelamento de Transações Realizadas por Intermédio do PagSeguro (fls. 754 e ss)</u>

3.67 A Impugnante também presta serviço de facilitador de pagamentos(intermediação), que pode ser contratado pela internet, 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 recorrencia VISA ********5453 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

DOCUMENTO VALIDADO

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 contas41942003, 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 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 linhas05 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

DOCUMENTO VALIDADO

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.

DOCUMENTO VALIDADO

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_20e 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):

DOCUMENTO VALIDADO

Item	Chave de lançamento	Conta	Texto breve conta	Centro custo	Montante em MI	Texto
	1	100006257	MINISTERIO DA EDUCAC		355.640,00	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C		16.353,42	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	10131	16.353,42	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C		16.353,42	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C		16.353,42	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
10	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C		16.353,42	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
12	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	10131	724,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
14	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	10131	724,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
16	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE	10131	724,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
18	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE	10131	724,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
20	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE		724,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
22	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE	10131	724,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
24	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	10131	724,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
26	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	10131	724,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
28	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE	10131	724,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 009602801
30	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE	10131	724,29	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 -		-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

TOTAL DOS SERVIÇOS	441.550,00
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
ENDEREÇO	ESPLANADA DOS MINISTERIOS BLOCO L LANDA S/N
CIDADE	BRASILIA
INSCR. C.N.P.J.	00.394.601/0001-69

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

Tp. doc. [illegible] (cliente) Documento normal

Nº doc.	1400230020	Empresa	UOLD	Exercício	2010
Data doc.	30.04.2010	Dt.lançamento	30.04.2010	Período	04
Referência	FATURA 17122				
Nome doc.	NOL				

Item	CL	Conta	Texto breve conta	Centro cus	Montante em MI	Texto	Doc.Ref	Vencimento
1	40	11123000	TRANSIT CR BCO BRADE		322.032,02	Dep C/C 3030-3 Fatura 17122		
2	40	11401001	I.R. ESTIMATIVA EXER		17.370,72	IRRFO CLIENTE 100006257 FATURA 17122		
3	40	11401003	COFINS FATURAMENTO		16.669,20	COFINS CLIENTE 100006257 FATURA 17122		
4	40	11401002	PIS FATURAMENTO		2.911,46	PIS CLIENTE 100006257 FATURA 17122		
5	40	11401004	C.S. ESTIMATIVA EXER		3.554,40	CSSL CLIENTE 100006257 FATURA 17122		
6	15	100006257	MINISTERIO DA EDUCAC		355.640,00-	Dep C/C 3030-3 Fatura 17122		30.04.2010
7	40	21121000	RENDT TRAD - UNIBAN	90888	0,35	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(doc. Outros_23) também registrada pelo número41213001, como se verifica no razão também anexo

DOCUMENTO VALIDADO

(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.

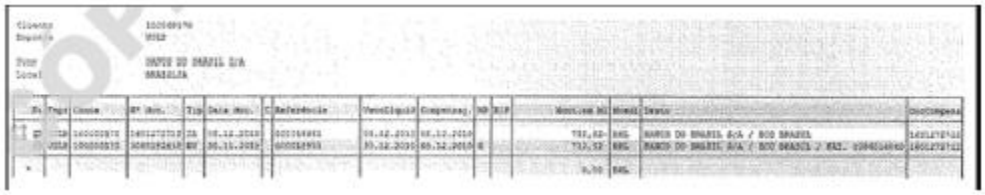
ii) do Cancelamento de Mídia (fl. 770 e ss)

*3.100 Trata-se de outra exclusão que compôs o montante informado na linha 10da 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).

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)

DOCUMENTO VALIDADO



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_6acima).

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 41212001também 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 e, outra, para o público em geral

DOCUMENTO VALIDADO

(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.

3.112 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 como 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 HopiHari.*

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.*

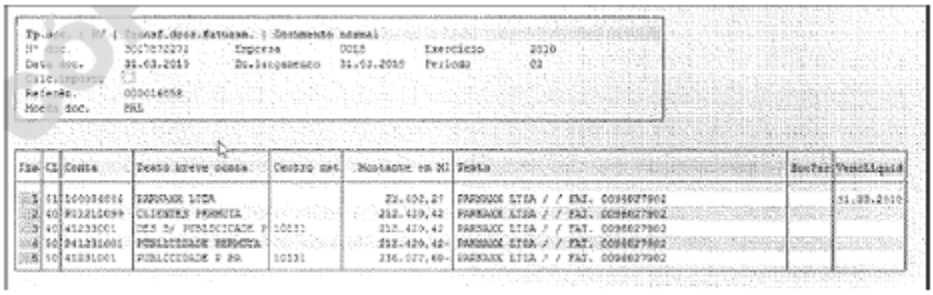
3.116 Como prova de suas alegações, a Impugnante elaborou doze conjuntos de documentos, que contém exemplos tanto de permuta de produto, quanto de mídia (doc.outros_31), dos quais separou o exemplo da empresa "Parnaxx", que celebrou contrato para divulgação de seus produtos e serviços, cujo valor de 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 desconto6 (R$ 212.420,2) na mesma conta contábil 41231001, para março/2010. Assim,

DOCUMENTO VALIDADO

apenas a diferença constitui receita passível de tributação (R$ 23.602,49 – tela de fl. 777):



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).

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_6acima).

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_12acima", demonstrando que todas as receitas, sem qualquer dedução, foram informadas na DIPJ. E apresenta, como nos itens anteriores, a manifestação da empresa PCCompany, 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.

DOCUMENTO VALIDADO

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 – anexodoc.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).

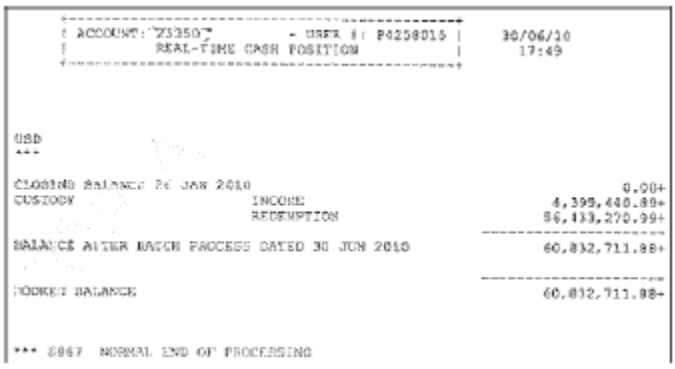
3.130 Os juros decorrem de três títulos emitidos pelo NKB (doc. outros_35), que possuem as seguintes características:

DOCUMENTO VALIDADO

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 (APLICDEUTSCHE 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 AplicDB 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+

*** 8067 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).

DOCUMENTO VALIDADO

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 (NorwegianTax 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 dela4". 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 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 detratados 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 deque 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.*

DOCUMENTO VALIDADO

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. 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 atribui 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.

3.142 Nem mesmo o § 1º do art. 24 do TDT (citado pela Autoridade fiscal), poiso 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 nº7.030/20097, que versa sobre o princípio do pacta sunt ser venda.

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,

DOCUMENTO VALIDADO

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-calendário2008). 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.

<u>Do Swap com Finalidade de Hedge (fls. 795 e ss)</u>

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 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).

DOCUMENTO VALIDADO

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:	XS0526308934

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.

DOCUMENTO VALIDADO

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 8.981/948e 32, da Lei nº 11.041/049, 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 USD210.000.000,00 (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-calendário2011.

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 contado LALUR juntamente com outros valores relativos à operações de swap que a Impugnante possui.

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.

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

Impugnante e a Plugin/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/9910, 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 200711e adicionou o montante pago de R$ 1.867.774,80 ao Lucro Real apurado em 200712. 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 a20% 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).

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 soba 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).*

DOCUMENTO VALIDADO

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 e22513002) 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") e31612005 ("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 contas22513003 (Provisão Contin ICMS) e 22513005 (Provisão Cont. COFINS) e excluído daBC do IRPJ e CSLL.

3.177 De acordo com o Balancete anexo (doc. outros_4 acima) a conta 22513003encontrava-se com o saldo de 0,01 o qual foi zerado no a/c 2010, de

DOCUMENTO VALIDADO

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 Confins 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 IRPJe da CSLL. Para tanto, debitou na conta de provisão para contingências (22513005) os valores anteriormente provisionados

DOCUMENTO VALIDADO

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 conta023035 "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.

<u>Da Provisão para Despesas (fls. 806 e ss)</u>

*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.*

DOCUMENTO VALIDADO

*3.191 Convém destacar que o número da conta indicado no TVF (conta21622006) 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/c2004, 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/vendas inects 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, oque 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:

(...)

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.

DOCUMENTO VALIDADO

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 07A da DIPJ, pois a Impugnante tinha passado 239 dias sem apresentar esclarecimentos que haviam sido solicitados, agravando, em decorrência disso, a multa de ofício par112,5%.

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

DOCUMENTO VALIDADO

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&FBovespa era obrigada a ter suas demonstrações financeiras auditadas por auditores independentes, que não seriam aprovadas (ou seriam aprovada 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.

DOCUMENTO VALIDADO

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 sobreo 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)

Subindo os autos à apreciação da Turma *a quo*, houve conversão do julgamento em diligência (fls. 2191/2212), conduzido e finalizado por unidade da RFB na formado relatório conclusivo (fls. 2259/2267), cujo teor foi inteiramente acatado pelo Colegiado quando da prolação da decisão, exceto em relação ao agravamento da multa de ofício, reduzida de 112,50% para 75%, mantendo, no mais, as autuações.

Acórdão assim ementado:

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.

DOCUMENTO VALIDADO

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,

DOCUMENTO VALIDADO

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,

DOCUMENTO VALIDADO

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

Novamente inconformada, naquilo que lhe foi desfavorável o Acórdão da DRJ, a recorrente acostou peça recursal (fls. 2549/2682) na qual ratificou e repisou inteiramente o quanto aduzido na impugnação e rebateu veementemente a decisão de 1º Piso, além de juntar documentos e demonstrativos para dar suporte a suas alegações.

E finalizou requerendo (RV – fls. 2682):

DOCUMENTO VALIDADO

V – DOS PEDIDOS

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 reapuração 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.

Encaminhados ao CARF e pautados para julgamento em 23/02/2018, os autos foram convertidos em diligência (Resolução nº 1402-000.561 – fls. 2712/2761), tendo esta se mostrado inconclusiva, posto que o responsável pelo procedimento simplesmente declinou de realizar o quanto demandando pelo Colegiado, sob alegação de que "*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*" (fls. 2813/2814).

Contra esta posição, a recorrente manifestou-se veementemente requerendo a nulidade completa do procedimento por seu não cumprimento nos termos do requerido pelo CARF, configurando, ao final, cerceamento de defesa, além de peticionar pela realização de nova diligência, devendo ser designado "*auditor fiscal diverso para sua condução, tendo em vista que, por duas vezes, a Autoridade Fiscal recusou-se a realizar as diligências determinadas por esse Conselho e pela DRJ*" (fls. 2820/2834).

Em face deste cenário, em 17/04/2019 o Colegiado decidiu por impor a realização de nova diligência, conforme longo arrazoado constante da Resolução nº 1402-000.850 (fls. 2870/2927).

Demandada, a Autoridade Fiscal da RFB designou auditor para realizar o procedimento, finalizado com a Informação Fiscal de 28/06/2024 (fls. 3015/3092).

Cientificada, a contribuinte acostou manifestação rebatendo as conclusões do Fisco (fls. 3102/3146).

Acerca das diligências e respostas da recorrente se falará adiante no voto.

DOCUMENTO VALIDADO

Com a saída do Relator original do CARF, por vencimento do mandato, os autos foram redistribuídos a este Conselheiro.

Não há contrarrazões da PGFN.

Há recurso de ofício a apreciar em razão de exoneração de crédito tributário pela Turma *a quo* em montante superior ao limite de alçada.

É o relatório do que entendo essencial.

DOCUMENTO VALIDADO

VOTO

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência da decisão recorrida em 22/02/2017 – fls. 2545 – protocolização do RV em 24/03/2017 - fls. 2547) a representação processual da recorrente está corretamente formalizada (fls. 2683/2709), e os demais pressupostos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Com relação ao Recurso de Ofício manejado pela presidência da 4ª Turma da DRJ/RJO, cabe conhecê-lo, posto que a exoneração havida suplantou o limite de alçada previsto, à época, pela Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017 (R$ 2.500.000,00); ademais, mesmo tendo em conta o atual limite neste estágio processual[2](R$ 15.000.000,00 - Portaria MF nº 2, de 17/01/2024), sua análise se mostra imperativa, em razão de exoneração parcial da multa de 112,50% para 75% (em moeda cursiva, de R$ 66.027.033,72 para R$ 44.018.022,46, ou seja, uma redução de R$ 22.009.011,26).

Há questionamentos preliminares, conforme RV (fls. 2554):

II.1 – Da Superficialidade do Trabalho Fiscal / Ofensa ao Princípio da Verdade Material 7

II.2 – Da Improcedência dos Autos de Infração em Decorrência da Obrigatoriedade de o D. Agente Fiscal Considerar as Antecipações realizadas no Decorrer do Ano-Calendário 15

II.3 – Da Nulidade da Diligência e da Violação ao Artigo 59, § 3º, do Decreto-lei nº 70.235/1972 22

Com relação à terceira preliminar, entendo que deva ser analisada com o mérito em razão de com ele se confundir.

Sobre a primeira preliminar suscitada, "Da Superficialidade do Trabalho Fiscal / Ofensa ao Princípio da Verdade Material", por concordar com o tratamento dado pela decisão de 1º Piso, adoto as conclusões do voto condutor (Ac. DRJ - fls. 2487/2490):

> "A Impugnante inicia sua defesa contestando as alegações do fisco, relacionadas à demora no atendimento às intimações, afirmando também que a demora teria sido causada pelo próprio fisco, e de que os arquivos transmitidos ao SPED poderiam ter sido por ele utilizados.

---

[2]**Súmula CARF nº 103**

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

DOCUMENTO VALIDADO

Não obstante tal afirmativa, deve se salientar que, conforme consta dos autos, a Impugnante só finalizou a entrega dos comprovantes da transmissão dos arquivos ao SPED em 03/01/2014 (conforme sua resposta, às fls. 222/223); porém, bem antes disso, em 16/10/2013, havia sido intimada a comprovar as informações sobre as vendas canceladas e demais exclusões registradas em DIPJ, o que não foi atendido. Em 15/08/2014, o fisco intimou a Impugnante a corrigir os arquivos do SPED e, posteriormente, através do termo de 26/02/2014, reiterou as solicitações do termo de 15/08/2013, propondo a confecção da resposta em forma de planilha (fl. 223ss). Tais ocorrências, demonstram as tentativas de efetivação das análises por parte do fisco.

Além disso, apesar de o procedimento ter sido iniciado em 19/09/2013, e, também, recair sobre a Impugnante a obrigação (acessória) de transmissão tempestiva dos arquivos digitais ao repositório SPED até o último dia do mês de junho de 2011 (ano seguinte ao ano calendário a que se referida a escrituração, como determinava a norma incidente há época), de se notar que na intimação do fisco informando sobre o suposto erro no mês de fevereiro/2010, esclareceu-se que a citada incorreção *impedia a apuração da regularidade fiscal no período anual,* de modo que se sustenta, em tese, a afirmação da Impugnante de que os arquivos poderiam ser utilizados (a exceção daqueles referente ao mês de fevereiro/2010), o que se tratará mais adiante.

Ainda, após a reiteração da intimação de 15/08/2013, feita em 26/02/2014, verifica-se haver nos autos diversos pedidos de prorrogação de prazo para o atendimento dessa solicitação (fls. 363, 366, 371 e 373), que foram sendo acatados, até a confecção do Termo de Constatação de fl. 378ss, em 11/06/2014. Ocorre que, apesar de terem sido apresentados dados digitais por parte da Impugnante, conforme resposta datada de 14/04/2014 (segunda resposta ao termo de intimação de 26/02/2014), a fiscalização deixou claro que os dados apresentados estavam *em total desacordo com o solicitado*; devendo-se complementar que a fiscalização já tinha, inclusive, solicitado a disponibilização, na sede da empresa, dos documentos que deram suporte aos lançamentos no Livro Diário.

Dessa forma, ainda que a afirmativa feita pelo fisco de que transcorrera 239 dias desde a intimação inicial, sem que a empresa lograsse *êxito em apresentar uma planilha em extensão ".txt", contendo tão somente datas e números* – fl. 384, não seja de todo verdade, vez que a referida planilha não fora solicitada no início do procedimento, mas somente em fevereiro de 2014, vez que o que se pediu foram os documentos relacionados aos valores referentes às exclusões efetuadas na DIPJ, pode-se afirmar, outrossim, que o atendimento à fiscalização não se deu de forma completa.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Entretanto, não logrou a Impugnante comprovar que o trabalho efetuado tenha sido superficial, diante de inúmeras tentativas engendradas por parte do fisco de conhecer e prescrutar as informações de que necessitava, conforme se depreende da planilha confeccionada a partir da análise dos atos ocorridos:

Documentos	Data	Fls.
Termo Início	19/09/13	05
Resposta	11/10/13	08
Intimação – comprovar transmissão ao sped	09/10/13	92
Resposta – negativa (problema com autenticação dos arquivos); não conseguiu transmitir o SPED 2010	16/10/13	95
Intimação – comprovar vendas cancel; outras exclusões	16/10/13	99
Resposta 1– informa não haver docum.físico / apresenta explicações sobre os itens e apresenta LALUR 2010 (só de dezembro)	29/10/13	101
Resposta 2 – invest. Na Noruega – apresenta explicações e documentos (e anexos não pagináveis)	18/11/13	137
Intimação – transmitir SPED – em 45 dias	18/10/13	155
Resposta 1 – comprovantes de entrega SPED (menos de dezembro)	05/12/13	158
Resposta 2 – comprovante de entrega SPED de dezembro	03/01/14	171
Intimação - reitera informações e propõe planilha	26/02/14	223
Intimação – corrigir erros de 02/10 do SPED, impeditivos p/ apuração da regularidade fiscal do período anual	15/08/14	176
Resposta 1 – prorrogação do prazo – 30 dias	25/08/14	189
Resposta 2 – apresenta ECD de fevereiro/10 c/ as correções	11/11/14	204
Intimação – encaminhar planilha sobre "vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais" (208 milhões) – e disponibilizar o acesso aos documentos na empresa – apresentar LALUR desde 2007 (etc.)	26/02/14	223
Resposta ao termo de 26/02 – entrega docs e pede prorrog p/ os comprovantes e as informações da planilha – 20 dias	25/03/14	227
Resposta 2 ao termo de 26/02 – apresenta parte das inform. Da planilha (em desacordo c/ o solicitado) e pede + 20 dias	14/04/14	363
Resposta 3 ao termo de 26/02 – pede + 20 dias	05/05/14	366
Resposta 4 ao termo de 26/02 – pede + 20 dias	26/05/14	371
Resposta 5 ao termo de 26/02 – pede + 10 dias	16/06/14	373
Termo de Constatação (indeferiu o ultimo pedido de prorrogação)	11/06/14	378
Reposta ao termo de 11/06/2014	24/06/14	389

Sobre a alegação do suposto descarte pela fiscalização da escrituração apresentada, não assiste razão à Impugnante. De se mencionar o que expressamente consta do Termo de Verificação, registrado também no relatório desse voto, a saber:

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.

Fica claro então que a fiscalização procedeu à análise da escrituração apresentada, deixado certo que os valores analisados não se encontravam amparados pela documentação pertinente. Dessa forma, torna-se inócuo o argumento de que não haveria razão para a falta de análise da escrituração digital devidamente validada pelo programa validador da RFB.

Dessarte, no que se refere ao presente tópico, penso que as afirmativas inseridas do Termo de Verificação encontram-se devidamente embasadas em fatos constatáveis.

Ainda na tônica sob análise, e no que se refere aos argumentos de que os dados que comporiam a planilha solicitada pelo fisco na intimação de 15/08/2013 não serviriam para apurar o resultado da Impugnante, de se notar não estarem consignadas as razões de fato e de direito a respeito, eis que a Impugnante não se detém individualizadamente aos dados constantes do termo de intimação aludido, mencionando-os apenas de forma genérica, de modo que não há elementos concretos a serem dirimidos.

Sobre as alegações de suposta ofensa ao princípio da moralidade por parte da autoridade fiscal, penso que o tratamento de preceitos éticos, e da oportunidade e conveniência na conduta do agente público, devem ser contemplados através dos instrumentos procedimentais adequados, e dentro do foro competente, não devendo a matéria ser analisada em sede de julgamento administrativo.

Sobre as alegações da existência dos documentos referentes às provisões cíveis, trabalhistas e tributárias, sua comprovação deve ser verificada nos itens respectivos, relacionados ao mérito dessa lide, mesmo porque, nesse tópico, a Impugnante os cita sem pormenores.

O mesmo raciocínio se aplica quanto às alegações da suposta improcedência da desconsideração pelo fisco da totalidade dos valores das contas contábeis relativas às vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais, pois que teriam sido objeto de auditoria Independente em 2010, mesmo porque, tal auditoria não impede ou vincula o trabalho do fisco, o que se verá em item específico sobre o tema.

Por fim, no tocante à suposta disponibilização ao fisco do uso do sistema informatizado de controle contábil pertencente à Impugnante, e de que o auditor deveria ter efetuado diligência em seu estabelecimento, vez que tal procedimento seria comum nas fiscalizações tributárias, entendo não subsistir, nessa associação, a necessária razoabilidade para o fim a que se destina (cumprir o princípio da verdade material).

Senão vejamos:

DOCUMENTO VALIDADO

> Apesar de a Impugnante entender que a correta apuração do *quantum* pudesse estar atrelada ao trabalho do fisco, *in loco*, atuando, inclusive, junto ao seu sistema eletrônico de controle contábil, tal entendimento não deve ser vinculado, necessariamente, à satisfação do citado princípio; *contrario sensu*, a fiscalização de um estabelecimento longínquo, ou mesmo os julgamentos administrativos a cargo das Delegacias de Julgamento da RFB, que possuem jurisdição nacional e julgam litígios originados em quaisquer dos Estados da Federação e do Distrito Federal, seriam casos em que estaria prejudicado o alcance da verdade substantiva, o que não é razoável de se admitir.
>
> Acrescente-se, que o comparecimento ao estabelecimento é prerrogativa do fisco, ao passo que recai sobre a Impugnante o dever de cumprir as exigências fiscais formuladas.
>
> Pelo exposto, penso que ***não*** se deve atribuir razão à Impugnante ao se valer dos citados argumentos no presente tópico, pelo quê, voto por ***rejeitar*** a preliminar de nulidade apresentada".

Acerca da segunda, "obrigatoriedade de serem consideradas as antecipações realizadas durante o ano-calendário objeto da autuação fiscal", ainda que entenda o reclamo da recorrente e existam normas administrativas da Receita Federal na linha do aduzido pela contribuinte (SCI Cosit nº 23/2006, "*15. A autoridade fiscal deve considerar os valores de IRPJ e CSLL referentes ao período de apuração fiscalizado, apurados pelo sujeito passivo, mediante adoção de forma de tributação diversa daquela aplicada pela autoridade fiscal* ***no curso da fiscalização, lançando apenas a diferença de imposto ou contribuição apurado***"), penso que, no caso concreto, há nuances e especificidades que direcionam e dão suporte ao procedimento fiscal, como muito bem delineado pela decisão *a quo*, aqui adotada nesta seara (Ac. DRJ – fls. 2492/2495):

> *5.21.3 Em razão do que foi exposto na SCI e, também, no apontado art. 837 do RIR/99, deve-se considerar, em tese, para efeito de apuração do tributo devido no lançamento de ofício, os valores pagos a título de estimativa, bem como os retidos na fonte (desde que, por óbvio, estejam devidamente comprovados).*
>
> *5.21.4 No entanto, verifiquei que a DIPJ/2011 (a/c 2010), mormente nas fichas 11 (cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa) e 16 (cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa), registrou os seguintes valores de estimativas mensais apuradas, e retenções na fonte sofridas:*

DOCUMENTO VALIDADO

Ficha 11	IRPJ Devido	(-) IRPJ anterior	(-) IRRF	(=) IRPJ a pagar
jan	3.319.523,37	0,00	160.882,53	3.158.640,84
fev	875.689,88	3.319.523,37	0,00	-2.443.833,49
mar	3.345.424,73	3.319.523,37	25.901,36	0,00
abr	2.820.156,00	3.345.424,73	0,00	-525.268,73
mai	6.617.196,35	3.345.424,73	374.370,25	2.897.401,37
jun	2.035.291,90	6.617.196,35	0,00	-4.581.904,45
jul	980.278,25	6.617.196,35	0,00	-5.636.918,10
ago	1.851.648,97	6.617.196,35	0,00	-4.765.547,38
set	2.157.450,27	6.617.196,35	0,00	-4.459.746,08
out	3.990.983,15	6.617.196,35	0,00	-2.626.213,20
nov	6.580.690,88	6.617.196,35	0,00	-36.505,47
dez	1.571.266,53	6.617.196,35	0,00	-5.045.929,82
		total	**561.154,14**	**6.056.042,21**

Ficha 16	CSLL Estim	(-) CSLL Anterior	(-) CSLL Fonte	(=) CSLL a pagar
jan	1.142.713,33	0,00	5.709,56	1.137.003,77
fev	1.535.268,64	1.142.713,33	4.492,35	388.062,96
mar	2.405.927,18	1.535.268,64	6.064,56	864.593,98
abr	2.198.384,45	2.405.927,18	0,00	-207.542,73
mai	3.546.872,95	2.405.927,18	6.864,98	1.134.080,79
jun	1.878.832,15	3.546.872,95	0,00	-1.668.040,80
jul	1.466.029,35	3.546.872,95	0,00	-2.080.843,60
ago	1.747.034,59	3.546.872,95	0,00	-1.799.838,36
set	1.823.999,24	3.546.872,95	0,00	-1.722.873,71
out	2.451.443,27	3.546.872,95	0,00	-1.095.429,68
nov	3.351.164,16	3.546.872,95	0,00	-195.708,79
dez	1.515.814,62	3.546.872,95	0,00	-2.031.058,33
		total	**23.131,45**	**3.523.741,50**

	Ficha 12A		
linhas 1 e 2	IRPJ devido	1.571.266,53	
linha 15	(-)IRRF	4.915.339,66	
linha 19	(-)IRPF Estim	**6.617.196,35**	
linha 21	IRPJ a pagar	-9.961.269,48	

Pagamentos	ESTIMATIVA	PA	IRPJ principal
	Cód. 2362	31/01/10	561.823,08
	Cód. 2362	31/05/10	2.886.422,09
		Total	**3.448.245,17**

	Ficha 17		
linha 71	CSLL devida	1.515.814,62	
linha 77	(-)CSLL Fonte	31.866,49	
linha 81	(-)CSLL Estim	**3.546.872,95**	
linha 83	CSLL a pagar	-2.062.944,82	

Pagamentos	ESTIMATIVA	PA	CSLL Principal
	Cód. 2484	31/01/10	42.242,31
	Cód. 2484	31/03/10	3.859,54
	Cód. 2484	31/05/10	1.134.080,79
		31/05/10	10.979,28
		Total	**1.191.161,92**

5.21.5 Os supostos créditos de IRRF e CSLL Fonte e de suas respectivas estimativas mensais compuseram os Saldos Negativos apurados em 2010 (R$ 9.961.269,48 e R$ 2.062.944,82), os quais foram utilizados pelo contribuinte através de diversos perdcomp, conforme telas abaixo colacionadas, extraídas dos sistemas da RFB, de modo que utilizar os alegados créditos no presente processo, a título de dedução do crédito tributário apurado de ofício, poderia representar dupla e indevida utilização:

PER/DCOMP - Consulta - Parâmetros Ficha/Item - v20161130

Básicos | Ficha/Item | RDC | Utiliz. do Crédito | PER/DCOMP Relacionados | Despachos Decisórios

Resultado da Seleção — 3 / 10

PER/DCOMP	CNPJ/CPF	Valor total crédito	Vlr. cred dt transmi	Vlr. total débitos ou Vlr. Ped rest/ress	Dt. transmissão
01345.96543.010911.1.3.02-9344	01.109.184/0001-95	9.961.269,48	9.961.269,48	304.056,24	01/09/2011
21304.28883.300911.1.3.02-6792	01.109.184/0001-95	9.961.269,48	9.678.110,38	292.549,63	30/09/2011
19415.49761.251111.1.3.02-0150	01.109.184/0001-95	9.961.269,48	9.406.198,84	4.273.070,17	25/11/2011
26821.12923.230212.1.3.02-6622	01.109.184/0001-95	9.961.269,48	9.883.520,95	569.490,51	23/02/2012
21078.83206.230212.1.7.02-2051	01.109.184/0001-95	9.961.269,48	9.961.269,48	45.178,54	23/02/2012
06476.19287.230212.1.7.02-6474	01.109.184/0001-95	9.961.269,48	9.919.195,97	38.332,81	23/02/2012
21597.26948.290212.1.3.02-2237	01.109.184/0001-95	9.961.269,48	9.366.413,43	4.515.098,93	29/02/2012
16089.96961.290612.1.3.02-0676	01.109.184/0001-95	9.961.269,48	5.266.623,25	1.616.283,10	29/06/2012

Nome empresarial/Nome: UNIVERSO ONLINE S.A | CNPJ Matriz: 01.109.184/0001-95 | UA Mat./Decl: 08.1.80.00 | CNPJ/CEI/ NIT Det. Crédito: 01.109.184/0001-95 | UA det. créd.: 08.1.80.00

Tipo declaração: ORIGINAL | Proc. ação jud.: NÃO | Dt. 1ª DCOMP ativa: 25/11/2011 | Nº proc. atrib. PER/DCOMP: 10880.934294/2014-74 | Nº processo adm. anterior: | Nº processo judicial:

Tipo documento: DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃ... | Tipo crédito: SALDO NEGATIVO DE IRPJ | Período de Apuração: EXERCÍCIO 2011 | Perfil contribuinte: EMPRESA DE MÉDIO PORTE

Situação da Declaração: DESPACHO DECISÓRIO | Motivo da situação da declaração: DESPACHO EMITIDO | Imp. ret/canc: NÃO | CPF inf. trat. manual:

Nº PER/DCOMP c/ informação do crédito: 01345.96543.010911.1.3.02-9344 | Nº do PER/DCOMP retificado/cancelado: | Versão: 4.6 | Nº processo habilitação: | Imp. DCOMP: NÃO

CNPJ Sucessora: | UA Sucessora: | Grupo Tributo: | Código da Receita: | Data de Arrecadação: | Agrup. PGIM: NÃO

Débitos | Histórico | Detalhe Param

DOCUMENTO VALIDADO

PER/DCOMP - Consulta - Parâmetros Ficha/Item - v20161130

Básicos | Ficha/Item | RDC | Utiliz. do Crédito | PER/DCOMP Relacionados | Despachos Decisórios

Resultado da Seleção — 5 / 10

PER/DCOMP	CNPJ/CPF	Valor total crédito	Vlr. cred dt transmi	Vlr. total débitos ou Vlr. Ped rest/ress	Dt. transmissão
01345.96543.010911.1.3.02-9344	01.109.184/0001-95	9.961.269,48	9.961.269,48	304.056,24	01/09/2011
21304.28883.300911.1.3.02-6792	01.109.184/0001-95	9.961.269,48	9.678.110,38	292.549,63	30/09/2011
19415.49761.251111.1.3.02-0150	01.109.184/0001-95	9.961.269,48	9.406.198,84	4.273.070,17	25/11/2011
26821.12923.230212.1.3.02-6622	01.109.184/0001-95	9.961.269,48	9.883.520,95	569.490,51	23/02/2012
21078.83206.230212.1.7.02-2051	01.109.184/0001-95	9.961.269,48	9.961.269,48	45.178,54	23/02/2012
06476.19287.230212.1.7.02-6474	01.109.184/0001-95	9.961.269,48	9.919.195,97	38.332,81	23/02/2012
21597.26948.290212.1.3.02-2237	01.109.184/0001-95	9.961.269,48	9.366.413,43	4.515.098,93	29/02/2012
16089.96961.290612.1.3.02-0676	01.109.184/0001-95	9.961.269,48	5.266.623,25	1.616.283,10	29/06/2012

Nome empresarial/Nome: UNIVERSO ONLINE S.A | CNPJ Matriz: 01.109.184/0001-95 | UA Mat./Decl: 08.1.80.00 | CNPJ/CEI/ NIT Det. Crédito: 01.109.184/0001-95 | UA det. créd.: 08.1.80.00

Tipo declaração: RETIFICADORA | Proc. ação jud.: NÃO | Dt. 1ª DCOMP ativa: 25/11/2011 | Nº proc. atrib. PER/DCOMP: 10880.934294/2014-74 | Nº processo adm. anterior: | Nº processo judicial:

Tipo documento: DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃ... | Tipo crédito: SALDO NEGATIVO DE IRPJ | Período de Apuração: EXERCÍCIO 2011 | Perfil contribuinte: EMPRESA DE MÉDIO PORTE

Situação da Declaração: DESPACHO DECISÓRIO | Motivo da situação da declaração: DESPACHO EMITIDO | Imp. ret/canc: NÃO | CPF inf. trat. manual:

Nº PER/DCOMP c/ informação do crédito: | Nº do PER/DCOMP retificado/cancelado: 01345.96543.010911.1.3.02-9344 | Versão: 5.0 | Nº processo habilitação: | Imp. DCOMP: NÃO

CNPJ Sucessora: | UA Sucessora: | Grupo Tributo: | Código da Receita: | Data de Arrecadação: | Agrup. PGIM: NÃO

Débitos | Histórico | Detalhe Param

PER/DCOMP - Consulta - Parâmetros Ficha/Item - v20161130

Básicos | Ficha/Item | RDC | Utiliz. do Crédito | PER/DCOMP Relacionados | Despachos Decisórios

Resultado da Seleção — 2 / 3

PER/DCOMP	CNPJ/CPF	Valor total crédito	Vlr. cred dt transmi	Vlr. total débitos ou Vlr. Ped rest/ress	Dt. transmissão
03186.99470.290411.1.3.03-3808	01.109.184/0001-95	2.133.149,78	2.133.149,78	2.192.024,71	29/04/2011
01190.85728.220212.1.7.03-0587	01.109.184/0001-95	2.133.149,78	2.133.149,78	91.458,65	22/02/2012
33650.17271.230212.1.3.03-2603	01.109.184/0001-95	2.133.149,78	2.044.147,59	89.058,41	23/02/2012

Nome empresarial/Nome: UNIVERSO ONLINE S.A | CNPJ Matriz: 01.109.184/0001-95 | UA Mat./Decl: 08.1.80.00 | CNPJ/CEI/ NIT Det. Crédito: 01.109.184/0001-95 | UA det. créd.: 08.1.80.00

Tipo declaração: RETIFICADORA | Proc. ação jud.: NÃO | Dt. 1ª DCOMP ativa: 22/02/2012 | Nº proc. atrib. PER/DCOMP: 10880.907906/2015-37 | Nº processo adm. anterior: | Nº processo judicial:

Tipo documento: DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃ... | Tipo crédito: SALDO NEGATIVO DE CSLL | Período de Apuração: EXERCÍCIO 2011 | Perfil contribuinte: EMPRESA DE MÉDIO PORTE

Situação da Declaração: HOMOLOGAÇÃO TOTAL | Motivo da situação da declaração: HOMOLOGAÇÃO CONCLUÍDA | Imp. ret/canc: NÃO | CPF inf. trat. manual:

Nº PER/DCOMP c/ informação do crédito: | Nº do PER/DCOMP retificado/cancelado: 03186.99470.290411.1.3.03-3808 | Versão: 5.0 | Nº processo habilitação: | Imp. DCOMP: NÃO

CNPJ Sucessora: | UA Sucessora: | Grupo Tributo: | Código da Receita: | Data de Arrecadação: | Agrup. PGIM: NÃO

Débitos | Histórico | Detalhe Param

5.21.6 Além disso, verificou-se que o contribuinte apurou Lucro Real e Base Positiva de CSLL, cujos valores foram devidamente considerados no auto de infração, conforme telas abaixo colacionadas, extraídas das fls. 649 e 657 do e-processo, a saber:

DOCUMENTO VALIDADO

IRPJ:

SUJEITO PASSIVO	
CNPJ 01.109.184/0001-95	Período de Apuração do Tributo 01/01/2010 a 31/12/2010
Nome Empresarial UNIVERSO ONLINE S/A	
RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO	
(+) Lucro Real das Atividades em Geral antes da Compensação de Prejuízos	9.115.808,71
(-) Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	2.734.742,61
(=) Lucro Real das Atividades em Geral após a Compensação de Prejuízos	6.381.066,10

CÁLCULO DO IMPOSTO ADICIONAL	
(+) Lucro Real Declarado após Compensação de Prejuízo (DIPJ)	6.381.066,10
(+) Valor Apurado	214.903.766,46
(-) Parcela Não Sujeita ao Adicional	240.000,00
(=) Base de Cálculo do Adicional	221.044.832,56
(x) Alíquota	10,00%
(=) Adicional Total	22.104.483,26
(-) Adicional Declarado (DIPJ)	614.106,61
(=) Imposto Adicional Devido	21.490.376,64

CSLL:

SUJEITO PASSIVO	
CNPJ 01.109.184/0001-95	Período de Apuração do Tributo 01/01/2010 a 31/12/2010
Nome Empresarial UNIVERSO ONLINE S/A	
RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO	
Base de Cálculo das Atividades em Geral antes da Compensação	24.060.549,53
BC Negativa de Períodos Anteriores Compensada	7.218.164,86

5.21.7 Além disso, o valor lançado de ofício pelo fisco refere-se à receita não declarada pelo contribuinte.

5.21.8 Diante das verificações acima mencionadas, não há valores a deduzir em relação ao lançamento de ofício, relacionadamente ao IRPJ e CSLL, pelo quê, rejeita-se, também, essa preliminar de nulidade.

Em face do acima exposto, rejeito a preliminar suscitada.

Passo ao mérito.

Como visto no relatório, os autos cuidam de lançamentos de IRPJ/CSLL/PIS e COFINS em desfavor da recorrente, ano-calendário/2010, originários de duas infrações, a primeira delas, "omissão de receitas de vendas e serviços", neste caso englobando os quatro tributos. Já a segunda infração "exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real", gerou tão somente lançamentos de IRPJ e de CSLL, em razão da sua especificidade (fls. 662/695)

DOCUMENTO VALIDADO

0001 OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS
CANCELAMENTO NÃO COMPROVADO DE NOTAS FISCAIS DE VENDAS

Omissão de receita operacional caracterizada pela não comprovação dos valores declarados a título de "Vendas Canceladas, Devoluções e Descontos Incondicionais" na DIPJ do ano calendário de 2010, conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do presente Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R$)	Multa (%)
31/01/2010	10.935.359,76	112,50
28/02/2010	14.850.006,69	112,50
30/03/2010	18.198.615,07	112,50
30/04/2010	15.042.573,15	112,50
31/05/2010	18.951.499,18	112,50
30/06/2010	14.201.600,73	112,50
31/07/2010	17.783.439,21	112,50
31/08/2010	19.089.284,85	112,50
30/09/2010	18.477.364,12	112,50
31/10/2010	18.234.052,30	112,50
31/10/2010	19.174.689,60	112,50
30/11/2010	23.166.129,06	112,50

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99

0002 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do presente Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R$)	Multa (%)
31/12/2010	98.900.766,94	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250 do RIR/99

O presente processo contempla centenas de páginas e milhares de documentos entre as peças de acusação, defesa, decisão de 1º Piso, resoluções, informações fiscais de diligência, manifestações da recorrente e é permeado de embates e farpas entre as partes, algumas de natureza até irônica, outras mais duras, sem que, ao final de tudo isso, se tenha chegado, apesar de três diligências, a um resultado ao mínimo satisfatório em termos de saneamento e análise dos pontos controversos.

Veja-se, a propósito (TVF – fls. 668):

DOCUMENTO VALIDADO

> Como se pode ver, **a simples compilação dos dados em um formato de planilha** contendo informações básicas e necessárias à fiscalização, tais 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, **independentemente da apresentação de qualquer documento fiscal, também não se mostrou possível, apesar da tão propalada tecnologia que a empresa afirma possuir**.
>
> Para a nossa perplexidade, o sujeito passivo, por outro lado, sugeriu que a fiscalização realizasse diligência *in loco* no estabelecimento da empresa, para, pessoalmente, ter acesso ao sistema informatizado utilizado pela empresa. Faltou apenas a sugestão de que o Auditor Fiscal fizesse um curso de programação no software de gestão utilizado pela empresa, o decantado SAP.

Posição observada e refutada pela recorrente em seu recurso voluntário (fls. 2561):

> 29. Isto é, compete à Fiscalização promover a investigação aprofundada dos fatos, de modo que seja possível constatar a verdade material para o caso concreto. Transpondo as lições acima para o presente caso, verifica-se que o D. Agente Fiscal não se aprofundou nas investigações, preferindo o caminho da desconsideração imotivada de documentos e, em algumas situações, utilizou-se de ironia[5] para escusar-se do seu dever legal de verificar se, de fato, as inúmeras infrações alegadas foram cometidas.

Dizendo de modo diferente, desde o início do procedimento fiscal e até o acostamento do recurso voluntário pela recorrente, as discussões, algumas de natureza mais forte, entremearam os autos, dificultando a solução do litígio e ferindo de morte o princípio da celeridade e economia processual prescrito pela Carta Maior em seu artigo 5º, inciso LXXVIII, que impõe a condução dos processos judiciais e administrativos de forma rápida e eficiente, evitando-se prolongamentos desnecessários, tudo, claro, sem prejuízo da segurança jurídica e do direito das partes.

Para se ter uma ideia, a ação fiscal iniciou-se em 19/09/2013, doze anos atrás, sendo que somente uma das diligências (a mais recente!!) <u>levou mais de cinco anos para ser cumprida, depois que as outras duas sequer foram realizadas</u>.

A propósito, na primeira delas, o condutor do procedimento pontuou incisivamente que, no seu entender, "*no presente processo, ocorreu aquilo que a doutrina denomina **preclusão temporal**, porquanto o momento de apresentação da prova pretendida pelo sujeito passivo tem por limite a impugnação, salvo se presentes as hipóteses do § 4° do artigo 16 do Decreto 70.235/72*", para, depois de aduzir longamente seu entendimento a respeito, fazer juízo de valor e concluir em diversos "considerandos" 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*" e ter havido "*desperdício, por parte da impugnante, do*

DOCUMENTO VALIDADO

prazo de trinta dias para interposição de impugnação, abrindo mão de carrear aos autos do processo uma única prova material de suas alegações".

Cenário que afronta o próprio regulamento do PAF (Decreto nº 7.574/2011), que dispõe em seu artigo 35, § 3º, que "***Determinada, de ofício ou a pedido do impugnante, diligência ou perícia, é vedado à autoridade incumbida de sua realização escusar-se de cumpri-las***".

Tão flagrante a dissintonia entre o que foi determinado e o que foi [não] cumprido, que o próprio relator do Acórdão recorrido (DRJ), que houvera determinado a diligência, contrapôs-se ao entendimento do condutor do procedimento, assentando com todas as tintas (fls. 2498):

> *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.*

Neste ponto, embora não devesse ser necessário, mas em face do cenário que se descortinou passou a ser relevante lembrar que , **diligências são determinadas pela absoluta necessidade de os julgadores apararem arestas que se apresentam nos autos**, procedimento só possível de ser feito "in loco" e por quem detém o poder de intimar os contribuintes, realizar circularizações e pesquisas e averiguar a escrituração, registros e documentos. <u>E sua conclusão deve-se ater aos fatos e não a expor juízo de valor, essa sim matéria afeta aos órgãos de julgamento</u>.

Na sequência, dentro do contexto já tumultuado, em outra diligência determinada, esta pelo CARF, a manifestação fiscal não foi diferente (fls. 2815 – destaques acrescidos):

> "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, 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".

Finalmente, na última delas (Resolução nº 1402-000.850, de 17/04/2019 – fls. 2870/2927), **cumprida tão somente em 28/06/2024**, a Autoridade Fiscal que presidiu a diligência aprofundou-se na análise dos autos e em muitas manifestações concordou com a coerência dos dados e informações da recorrente "*Diante do que verifiquei no documento "Outros_3", é plausível*

DOCUMENTO VALIDADO

afirmar que os registros contábeis parecem corretos, mas, uma vez mais, não foram identificados documentos que confirmassem esses registros. Se os valores envolvidos fossem outros, seria possível chegar à mesma conclusão" (Informação Fiscal - fls. 3025), para depois contrapor, "*Os arquivos são muito grandes, o que dificulta sobremaneira uma análise completa, mas o que chama a atenção é que não se menciona a origem desses registros*" (fls. 3076). Mais, que " *...Esse exemplo mostra bem a dificuldade de se comprovar fatos com elementos que estão a disposição apenas da Fiscalizada em meio digital e que não se apresentam de forma completa, como se verifica em situações em contratos são firmados em documentos físicos, com datas e assinaturas e com as faturas deles decorrentes. Ao optar por fazer contratos verbais por meio de ligações telefônicas, o sujeito passivo deveria se cercar de cuidados para que os documentos decorrentes de suas operações (em relação às quais não são emitidos documentos fiscais) tivessem validade jurídica e pudessem ser confirmados*" (fls. 3089).

Sem deixar de esgrimir (fls. 3062):

> "Double Click Adserver" indica aproximadamente 1,153 milhões de impressões (esse conjunto de documento representa verdadeiro enigma para se compreender seu significado em conjunto e simplesmente inalcançável para mentes normais: não há dados coincidentes – se essa é a prova escolhida pela empresa para comprovar os elementos de sua escrituração contábil, imagino se seria possível comprovar o conteúdo escolhido pela auditoria);

Enfim, com todos estes obstáculos e percalços os autos voltam a julgamento exigindo deste Relator e de todos os demais Conselheiros, analisar milhares de documentos que certamente deveriam ter sido analisados no curso da ação fiscal, ambiente apropriado para isso, inclusive com possibilidade de circularização de dados e valores com terceiros, o que não foi feito.

Posto o cenário que cerca o julgamento, passo ao mérito.

Relembrando, como consta do TVF e está bem resumido no índice do RV da recorrente (fls. 2551/2552), analiticamente estas as infrações:

DOCUMENTO VALIDADO

> 2. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a Recorrente teria cometido as seguintes infrações:
>
> *i.* Deduzido indevidamente da receita bruta as vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais supostamente não comprovados; e
>
> *ii.* Efetuado as seguintes exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL supostamente indevidas:
>
> *a.* Rendimentos auferidos em aplicações financeiras efetuadas na Noruega;
>
> *b.* Despesas de amortização decorrentes da aquisição da carteira de clientes da empresa Plug-In;
>
> *c.* Provisão para contingências trabalhistas e cíveis não comprovada;
>
> *d.* Provisão para contingências tributárias com exigibilidade suspensa não comprovada; e
>
> *e.* Provisão de despesas não comprovada.

Em todas estas rubricas, as infrações exteriorizaram-se, no entendimento fiscal, na falta de documentos que dessem lastro aos lançamentos contábeis e estes, por sua vez, foram tidos como desprovidos de dados coincidentes e que justificassem as exclusões procedidas pela recorrente das bases imponíveis de IRPJ e demais tributos. Ou, no dizer fiscal, um sistema contábil de difícil entendimento e frágil na comprovação das operações.

Contra esta posição, a recorrente acostou milhares de documentos, planilhas e informações sobre as quais passo a me manifestar, na mesma ordem em que transcritos no recurso voluntário da recorrente (cf. acima).

Pois bem, já se viu antes pelo extenso relatório e preâmbulo deste voto, sobre os percalços que cercaram o procedimento finalizado os lançamentos aqui analisados, tendo sido transcorridas diversas etapas, não sem outros percalços, notadamente as diligência nem sempre cumpridas na forma como deveriam ter sido, impondo ao Colegiado analisar milhares de documentos que deveriam ter sido apreciados, dito acima, no ambiente propício para tanto, no caso, durante a ação fiscal ou nas referidas diligências, o que, a rigor, implicaria em uma nova determinação impositiva deste Tribunal nesse sentido.

Todavia, a fim de evitar novas postergações e atender aos já citados princípios da celeridade e economia processuais prescritos pela Carta Maior em seu artigo 5º, inciso LXXVIII, este Relator debruçou-se sobre todas as argumentações, provas e documentos encartados nos autos, e traz agora sua posição acerca do litígio, como abaixo se passa a expor, tudo, claro, sem prejuízo da segurança jurídica e do direito das partes.

Utilizando-se o índice do RV da recorrente (fls. 2551/2552):

A) DAS DEDUÇÕES INDEVIDAS DA RECEITA BRUTA, DAS VENDAS CANCELADAS, DEVOLUÇÕES E DESCONTOS INCONDICIONAIS

DOCUMENTO VALIDADO

Conforme TVF (fls. 662/695), de janeiro/2010 a dezembro/2010, a contribuinte deduziu da Receita Bruta, a título de "vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais", o valor total de **R$ 208.104.613,72** (Ficha 07A, Linha 10, da DIPJ/2011 – Demonstração do Resultado que serviu de base para o IRPJ e CSLL).

Instada a explicar e comprovar os valores deduzidos, informou 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 (fls. 612).

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 – fls.612).

Desse modo, o valor das receitas contemplaria toda a movimentação bruta desta rubrica, com inclusão dos descontos incondicionais, devoluções, assinaturas canceladas e até o montante bruto recebido por espaços publicitários disponibilizados no site *www.uol.com.br* a clientes corporativos, incluindo as comissões pagas às agências de publicidade. e que, para neutralizar os efeitos dessas comissões pagas, declarou tais valores na Linha 10 – Ficha 07A (fls. 619).

Para melhor visualização:

CNPJ: 01.109.184/0001-95 ND: 0001351475

Ficha 07A - Demonstração do Resultado - Critérios em 31.12.2007 - PJ em Geral

Discriminação	Valor
01.Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos	0,00
02.Receita de Vendas de Mercadorias e Prod.a Coml.Export.c/Fim Espec.Export.	0,00
03.Receita de Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno	0,00
04.Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno	0,00
05.Receita de Prestação de Serviços - Mercado Interno	964.914.471,31
06.Receita de Prestação de Serviços - Mercado Externo	4.019.209,64
07.Receita de Unidades Imobiliárias Vendidas	0,00
08.Receita de Locação de Bens Móveis e Imóveis	0,00
09.Receita da Atividade Rural	
10.(-)Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.	208.104.613,72

Todavia, para o Fisco, faltou a comprovação destes valores com documentos fiscais hábeis para tal fim, levando ao lançamento retratado na primeira infração do AI "omissão de receitas de vendas e serviços". Resumindo, esta dedução da receita não restaria comprovada por notas fiscais que comprovassem os descontos, devoluções e cancelamentos.

Posição sufragada pela decisão de 1º Piso que, mesmo destacando o fato de diligência determinada pela Turma Julgadora não ter sido cumprida pelo auditor indicado e que fora responsável pelo procedimento fiscal ("*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***

DOCUMENTO VALIDADO

***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*" (fls. 2498 – com negrito acrescido), acabou por concordar com a posição do Fisco, como se vê nos excertos exemplificativamente recortados (todos os destaques foram acrescidos):

- "*..a despeito de terem sido juntadas aos autos telas indicadoras da operacionalização das transações**, mister se faz a juntada da prova documental relacionadas às respectivas faturas (notas fiscais)**, cujo batimento não se vê nos autos, em nenhum momento. (...) Ainda nesse diapasão, a meu ver, não é factível que a Impugnante refute o possível questionamento sobre a possibilidade de os descontos não possuírem natureza comercial, pois essa verificação **somente poderia se dar depois de comprovado a expedição das respectivas notas fiscais** (hábeis e idôneas), pois nelas é que será possível verificar a instrumentalidade da incidência dos alegados descontos, e de que, de fato, não dependeram de eventos posteriores*". (Ac. DRJ fls.2496).

Na mesma toada:

- "*Assim, resta necessário saber se o montante das operações (vendas brutas e descontos incondicionais [comerciais] concedidos), relacionados à conta contábil 41113016, cujos razões estão no anexo "doc. Outros_6"**, encontrar-se-iam respaldados pelas respectivas faturas (notas fiscais)**, no valor (saldo acumulado) de R$ 94.886.404,43, ainda que houvesse análise de forma amostral*" (idem - fls. 2497).

- "*Em relação ao "cancelamento de assinaturas", os mesmos argumentos da Impugnação do tópico anterior foram apresentados (como o da parametrização do sistema informatizado; ausência de documentos físicos; atribuição de códigos para rastreio dos lançamentos; e, apropriação pro rata de receitas/despesas), **não tendo sido apresentadas, no entanto, as respectivas notas fiscais;** contudo, sendo o caso o de cancelamento de serviço, há que haver prova inequívoca de sua efetividade (parcial), através dos respectivos documentos fiscais*". (Ac. DRJ – fls. 2499).

- "*Um cliente ou uma operadora se utiliza de gravações para os mais diversos motivos, no entanto tais documentos (eletrônicos) não são hábeis e idôneos para os fins a que destina a sua alegação, uma vez que, para tanto, deve haver documentos de valor fiscal dando cumprimento às solicitações dos clientes. **Nesse sentido, notando-se a ausência de qualquer (nota fiscal) expedida e/ou cancelada**, relacionadas ao presente tópico, a exigência fiscal deve ser mantida por falta de prova documental*". (idem – fls. 2499).

- "*Note-se, no entanto, **não haver qualquer documento fiscal relacionado às transações, mas tão-somente a fatura, sobre a qual não se pode atribuir valor fiscal** . (...) A meu ver, no entanto, para que estivesse claro que a concessão dos descontos se deu antes do fechamento das negociações, relacionadas à permuta, **deveria ter sido apresentado os***

DOCUMENTO VALIDADO

> ***respectivos documentos fiscais*** *(...) 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***" (ibidem – fls. 2502/2505).

Observe-se que nem o Fisco nem a Turma *a quo* negam a apresentação, pela recorrente, de farta documentação, a maior parte em mídia digital (até pela obviedade da atividade exercida pela recorrente - isso já nos idos de 2010), mas sempre se posicionam que somente tais demonstrativos e documentos não serviriam para comprovar as deduções feitas, básica e literalmente pela falta ou não apresentação de notas fiscais.

Em contraponto, a contribuinte aduz longamente sobre a peculiaridade de suas atividades, correlaciona suas aduções com os documentos apresentados em centenas de milhares de páginas encartadas em arquivos não pagináveis e aponta as falhas que entende ter havido no procedimento fiscal e nas diligências, não sem antes já alertar, em caráter preliminar, que sequer estava obrigada a emissão de notas fiscais, como exigido pela Fiscalização e a decisão de 1ª Instância.

Pois bem.

De plano, cabe a transcrição, naquilo que interessa, da Lei nº 8.846, de 21/01/1994 que "dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários", *verbis*:

> *Art. 1º* ***A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis****, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.*
>
> *§ 1º O disposto neste artigo também alcança:*
>
> *a) a locação de bens móveis e imóveis;*
>
> *b) quaisquer outras transações realizadas com bens e serviços, praticadas por pessoas físicas ou jurídicas.*
>
> *§ 2º* ***O Ministro da Fazenda estabelecerá, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, os documentos equivalentes à nota fiscal ou recibo podendo dispensá-los quando os considerar desnecessários****.*

Texto que se completa com a redação do artigo 2º:

DOCUMENTO VALIDADO

> ***Art. 2º Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos****, inclusive ganhos de capital para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais, incidentes sobre o lucro e o faturamento,* ***a falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente****, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação.*

Induvidosamente, para fins da legislação do Imposto de Renda, a receita de uma entidade deverá ser exteriorizada pela emissão de nota fiscal **ou** ***recibo ou documento equivalente***, diga-se, a nota fiscal é um (mas não o único) instrumento que formaliza o nascimento de uma receita relativamente ao ambiente tributário.

Mais ainda, a omissão de receitas (caso dos autos em discussão), será caracterizada pela ***falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente***, ou seja, mais uma vez o legislador quis mostrar, pela negativa, que também será estampada tal infração se não houver emissão de ***recibo ou documento equivalente*** e não apenas de nota fiscal.

Em suma, sob a ótica do legislador tributário do Imposto de Renda, ***nota fiscal, recibo ou documento equivalente*** são documentos simétricos, se destinam ao mesmo fim, têm o mesmo efeito probatório e seus resultados e reflexos se equiparam, **não havendo distinção, nem ordem de preferência, nem supremacia de um sobre o outro**.

Portanto, se não obrigada à confecção e emissão de nota fiscal para lastrear suas operações, uma pessoa jurídica, para fins de IRPJ, poderá – deverá – se valer de outros meios de exteriorização, no caso, recibo ou documento equivalente (fatura, nota de débito, etc.), sendo imprescindível que a receita correspondente seja devidamente escriturada e oferecida à tributação.

É nessa linha, inclusive, que se porta o Regulamento do Imposto de Renda vigente (o anterior e o vigente - Decreto nº 9.580/2018) que dedica raríssimos dispositivos para tratar de "nota fiscal", por exemplo, artigo 54 – atividade rural, artigo 73 – dedução para pessoas físicas de despesas com próteses, artigo 221 – venda de veículos em regime de consignação, artigo 291 – venda de veículos usados.

Para depois, tão somente no seu artigo 295, vir a tratar do assunto "omissão de receitas" por falta de emissão de nota fiscal, **porém**, atente-se, com a mesma redação da Lei nº 8.846/1994:

> Art. 295. **Caracteriza omissão de receita** ou de rendimentos, incluídos os ganhos de capital, **a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente**, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou outras transações realizadas com bens ou serviços, e a sua emissão com valor inferior ao da operação (Lei nº 8.846, de 1994, art. 1º e art. 2º).

DOCUMENTO VALIDADO

Sumariando, a não emissão de nota fiscal, *per si*, não significa, à primeira tomada, omissão de receitas, se esta for comprovada por outros meios, no caso, **recibo ou documento equivalente**.

Cabe uma observação final acerca do tema.

Sabem todos que a nota fiscal presta-se mais a atender a legislação de tributos que tenham como base de cálculo a receita e cuja mercadoria ou produto tenha que ser transportado da empresa vendedora para o comprador, como o IPI e ICMS e assim, por força das normas regulamentares destes impostos, ela (NF) torna-se documento indispensável.

Não é o caso da atividade da recorrente, que não vende mercadorias nem produtos, antes presta serviços, sujeitando-se, neste aspecto, à legislação do ISSQN na capital paulista, cabendo à Secretaria da Fazenda/Finanças da Prefeitura daquela cidade regulamentar a matéria.

Neste ponto, consoante alegado pela recorrente e não contestado pela Fiscalização, ela estaria dispensada desta obrigação acessória (RV – fls. 2589):

> 114. Mesmo que se admitisse a obrigatoriedade de "Nota Fiscal" para comprovação das deduções, tal obrigatoriedade só poderia existir para as pessoas jurídicas obrigadas a emitir "Nota Fiscal", o que não era exigido da Recorrente à época dos fatos jurídicos tributários em discussão.

Dentro deste contexto, parece-me bastante razoável que "outros meios de prova" possam e devam ser levados em conta, até porque a contabilidade da pessoa jurídica, ainda que no início do procedimento fiscal tenha sido questionada por atrasos na entrega da ECD e sido objeto de intimação do Fisco neste sentido (TVF – fls. 663), foi regularizada (ibidem – fls. 664), não foi desclassificada nem declarada imprestável pela Autoridade Fiscal, portanto válida para todos os fins.

Mais a mais, como dito antes, o regulamento do Imposto de Renda não eleva a nota fiscal à categoria de prova e documento único que possa atestar as operações de uma entidade, antes é só mais um instrumento, perfeitamente suprível, em sua ausência, por outros meios.

Até porque, assim não fosse, algumas instituições, como os Bancos (que não emitem nota fiscal), teriam dificuldade para apurar e comprovar suas receitas, o que não tem o menor sentido. Nesse caso, como em outros, a apuração da receita se faz "por outros meios", sendo a contabilidade o mais fiel e seguro instrumento.

No caso concreto, vejo que as alegações da recorrente, todas vinculadas e direcionadas para o extenso rol de conjunto probatório juntado, podem se prestar a este mister, o que me levou a analisar cada um deles e confrontá-los com a acusação fiscal.

Relembrando, a Fiscalização glosou integramente os valores presentes na Ficha 07A – Linha 10 da DIPJ – AC/2010, no montante de R$ 208.104.613,72 sob argumento de que esta

DOCUMENTO VALIDADO

dedução da receita não restaria comprovada por notas fiscais que comprovassem os descontos, devoluções e cancelamentos.

De seu turno, a recorrente aduziu 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 (fls. 612). 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 – fls.612).

Resumindo, o valor das receitas contemplaria toda a movimentação bruta desta rubrica, com inclusão dos descontos incondicionais, devoluções, assinaturas canceladas e até o montante bruto recebido por espaços publicitários disponibilizados no site *www.uol.com.br* a clientes corporativos, incluindo as comissões pagas às agências de publicidade. e que, para neutralizar os efeitos dessas comissões pagas, declarou tais valores na Linha 10 – Ficha 07A (fls. 619).

Em suas peças recursais e manifestações nos autos, a contribuinte resumiu o questionamento do Fisco e os lançamentos deste item (valor tributável R$ 208.104.613,72), da forma seguinte (impugnação – fls. 791):

> 63. O referido valor de R$ 208.194.613,72 é formado por deduções provenientes dos dois principais ramos de atividade da Impugnante: a prestação de serviços no varejo e a venda de espaços de publicidade, cuja proporção para o valor total glosado pode ser 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** |
>
> 64. Para comprovar a improcedência dessas glosas, a Impugnante passará a demonstrar, primeiro, a adequação das deduções 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*.
>
> 65. Ato contínuo, a Impugnante comprovará a higidez das deduções relativas às vendas de espaços publicitários no Portal UOL, que incluem: ***(i)*** comissões das agências de publicidade; ***(ii)*** cancelamento de publicidade; e ***(iii)*** desconto incondicional em permuta envolvendo mídia da Impugnante.

Analiso-os um a um.

Antes, cabe destacar, como apontado pela recorrente (RV – fls. 2601), que o valor total de sua receita no período está analiticamente demonstrado na planilha juntada –

DOCUMENTO VALIDADO

arquivo não paginável "outros 12" (fls. 2112) e corresponde exatamente ao estampado na DIPJ - Ficha 06A – Linhas 05 e 06 (fls. 1768):

Confira-se:

Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral	
Discriminação	Valor
01.Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos	0,00
02.Receita de Vendas de Mercadorias e Prod.a Coml.Export.c/Fim Espec.Export.	0,00
03.Receita de Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno	0,00
04.Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno	0,00
05.Receita de Prestação de Serviços - Mercado Interno	964.914.471,31
06.Receita de Prestação de Serviços - Mercado Externo	4.019.209,64

(*) Total da Receita Bruta – Somatória das linhas 05 e 06: R$ 968.933.680,95

	Conta	Descrição	
FICHA 06A/L05	41211001	PUBLICIDADE CX - TERCEIROS	(121.587.155,09)
FICHA 06A/L05	41231002	PUBLICIDADE PERMUTA BR - SÓCIOS	(25.157.117,11)
FICHA 06A/L05	41311001	COMÉRCIO ELETRÔNICO CX - TERCEIROS	(887.569,49)
FICHA 06A/L05	41111001	ASSINATURAS - PLANO PRÉ	(58.704.679,54)
FICHA 06A/L05	41111002	ASSINATURAS - HORA-EXTRA	(282.851,91)
FICHA 06A/L05	41111006	ASSINATURAS - SUPORTE CALL CENTER	(108.965,00)
FICHA 06A/L05	41111007	ASSINATURAS - IPASS (ACESSO INTERNACION	(8.511,06)
FICHA 06A/L05	41111008	ASSINATURAS - E-MAIL	(3.485.560,34)
FICHA 06A/L05	41111012	ASSINATURAS - PLANO PÓS - REAL	(692.999,63)
FICHA 06A/L05	41111014	ASSINATURAS - PRÉ PACOTE ADIC. SOFTWARE	(75.317.916,20)
FICHA 06A/L05	41111016	ASSINATURAS - PLANO PRÉ CONTEÚDO	(410.276.176,65)
FICHA 06A/L05	41111017	ASSINATURAS - PLANO PÓS CONTEÚDO	(11.477.312,39)
FICHA 06A/L05	41111019	ASSINATURAS - PÓS PACOTE ADIC. SOFTWARE	(6.273.527,01)
FICHA 06A/L05	41111021	ASSINATURAS - PRÉ WI-FI	(6.548.760,70)

DOCUMENTO VALIDADO

FICHA 06A/L05	41111022	ASSINATURAS - PÓS WI-FI	(476.849,66)
FICHA 06A/L05	41111023	ASSINATURAS - PRÉ UOL GAME	(2.761.380,45)
FICHA 06A/L05	41111024	ASSINATURAS - PÓS UOL GAME	(260.825,98)
FICHA 06A/L05	41111027	ASSINATURAS - ASSISTÊNCIA TÉCNICA	(15.335.538,56)
FICHA 06A/L05	41111028	ASSINATURAS - DISCO VIRTUAL SUPER	(212.595,15)
FICHA 06A/L05	41111029	ASSINATURAS - PRÉ SUPORTE CALL CENTER	(10.270.362,30)
FICHA 06A/L05	41111030	ASSINATURAS - EMPREGO CERTO	(8.712.604,23)
FICHA 06A/L05	41111031	ASSINATURAS - BACKUP	(4.935.664,61)
FICHA 06A/L06	**41211007**	**PUBLICIDADE - EXPORTAÇÃO**	(827.833,12)
FICHA 06A/L05	41221001	PUBLICIDADE PERMUTA US - TERCEIROS	(1.473.722,12)
FICHA 06A/L05	41231001	PUBLICIDADE PERMUTA BR - TERCEIROS	49.496.176,57)
FICHA 06A/L05	41241001	RECEITA CARGA LNKPG	(7.313.079,52)
FICHA 06A/L05	41241003	RECEITA TODAOFERTA	(732.113,30)
FICHA 06A/L06	**41241005**	**RECEITA CARGA LNKPG - EXPORTAÇÃO**	(3.166.923,80)
FICHA 06A/L05	41311005	SHOPPING ELETRÔNICO	(20.439.735,12)
FICHA 06A/L05	41331002	COM ELETRÔNICO PERMUTA BR - SÓCIOS	(5.159.656,27)
FICHA 06A/L05	41411003	RECEITAS DE INTERCONEXÃO	(3.515.675,54)
FICHA 06A/L05	41411004	RECEITAS DE PUBLICIDADE INTERCONEXÃO	(6.734.335,29)
FICHA 06A/L05	41711001	RECEITA - MÚSICA	(220.021,21)
FICHA 06A/L05	41911001	RECEITA - UOL HOST	(27.839.880,78)
FICHA 06A/L05	41911010	RECEITA - UOL HOST - PI	(25.370.026,34)
FICHA 06A/L05	41911020	RECEITA - UOL HOST - DW	(573.115,36)
FICHA 06A/L05	41921001	RECEITA - UOL CELULAR	(33.703,00)
FICHA 06A/L05	41931001	RECEITA - UOL GARANTIDO	(13.691,54)

DOCUMENTO VALIDADO

FICHA 06A/L05	41941001	RECEITA PAG SEGURO - TX INTERMEDIAÇÃO	(32.632.407,52)
FICHA 06A/L05	41941003	RECEITA PAG SEGURO - TX FINANCIAMENTO	(19.627.487,54)
FICHA 06A/L05	41941004	RECEITA PAG SEGURO - TX COBRANÇA	(2.840.200,74)
FICHA 06A/L05	41111032	ASSINATURAS - SW SEGURANÇA MOBILE	(9.453,02)
FICHA 06A/L05	41211008	PUBLICIDADE CX - TODA OFERTA	(414.085,02)
FICHA 06A/L05	41991001	RECEITA - LICENCIAMENTO DE SOFTWARE - V	(173,15)
FICHA 06A/L06	**41911002**	**RECEITA - UOL HOST - EX**	(24.452,72)
FICHA 06A/L05	41921002	RECEITA - UOL CELULAR - PUBLICIDADE	(513,04)
FICHA 06A/L05	41411005	MULTA FIDELIDADE - ASSINATURAS	(200.000,00)
FICHA 06A/L05	41971009	RECEITAS PERMUTAS - AJUSTE VALOR JUSTO	3.499.703,74
		TOTAL	**(968.933.680,95)**

A.1) DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS CONCEDIDOS

Assentou a recorrente que seus contratos de adesão contêm cláusulas contemplando descontos incondicionais em razão do avençado, tais como "combos", fidelidade do cliente, promoção, campanha de desconto, aplicação de desconto padrão etc., todos sem qualquer exigência a ser cumprida pelos clientes para obtenção destes descontos. Ou seja, descontos incondicionais, que não agregam a receita bruta.

Compulsando as milhares de páginas encartadas, entendo restar comprovada a assertiva da recorrente, como mostram os exemplos acostados, contendo a forma de contabilização com utilização dos sistemas SAP/ERP[3] (impugnação - fls. 796):

Itm	CL	Conta	Texto breve conta	Centro cst	Montante em MI	Texto	SocPar	VencLiquid
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		

Nas palavras da recorrente (ibidem):

[3]O sistema ERP é uma ferramenta de gestão empresarial que unifica informações e processos de diferentes áreas de uma organização em um único sistema. Isso permite que as empresas tenham uma visão mais completa e integrada do seu negócio, facilitando a colaboração entre os setores e a tomada de decisões mais assertivas.

DOCUMENTO VALIDADO

> 80. 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 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.

Complementada no RV (fls. 2597):

> 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.
>
> 152. Referida 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 sistema SAP sob o número 20326336):

Que confere com a planilha elaborada e juntada pela interessada – arquivo não paginável - "outros 3" (fls. 1818).

A mesma sistemática repete-se em diversos exemplos capeado por documentos e planilhas demonstrativas.

Destaque-se que a recorrente utiliza como forma de contabilização destes contratos e valores, registrar inicialmente o montante em conta de receita antecipada no passivo (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 acima, conta 41113016 (conta de resultado), com lançamento de receitas e descontos por competência, na medida da prestação dos serviços. Em outras palavras, tanto receita quanto desconto são primeiramente 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, sendo tanto a receita bruta quanto os descontos declarados em DIPJ, formando a receita líquida passível de tributação.

Concretamente, esta rubrica comportou o montante de R$ 94.886.404,43, que correspondente exatamente ao informado no arquivo não paginável - "outros - 6¨ (fls. 2102), abaixo reproduzido parcialmente:

	Conta	Descrição	Total 2010
[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]

DOCUMENTO VALIDADO

[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
FICHA 06A/L10	41113016	DESCONTOS - PLANO CONTEÚDO	94.886.404,43
[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
		TOTAL	**94.886.404,43**

E que fecha com os valores presentes no Livro Razão da referida conta contábil nº 41113016 (fls. 1824):

Nº conta	41113016	DESCONTO - PLANO CO...	
Empresa	UOLB	Universo Online S.A.	
Divisão			
Exercício	2010		
Todos os documentos em moeda	*	Moeda de exibição	BRL

Período	Débito	Crédito	Saldo	Saldo acumulado
Transp.saldo				
1	7.952.522,75		7.952.522,75	7.952.522,75
2	7.639.177,58		7.639.177,58	15.591.700,33
3	8.139.397,61		8.139.397,61	23.731.097,94
4	7.708.485,31		7.708.485,31	31.439.583,25
5	7.923.711,06		7.923.711,06	39.363.294,31
6	7.651.856,82		7.651.856,82	47.015.151,13
7	7.835.338,29		7.835.338,29	54.850.489,42
8	7.826.739,05		7.826.739,05	62.677.228,47
9	7.775.692,54		7.775.692,54	70.452.921,01
10	8.150.890,02		8.150.890,02	78.603.811,03
11	7.995.869,55		7.995.869,55	86.599.680,58
12	8.286.723,85		8.286.723,85	94.886.404,43

Desta forma, lícito entender que os valores, obtidos de forma amostral (trabalho que deveria ter sido feito no procedimento fiscal) correspondem aos descontos nominados como "incondicionais" pela recorrente e objeto de glosa pelo Fisco, encontram-se confirmados.

Resta apurar se seriam mesmo descontos incondicionais (que não dependem de evento futuro) ou condicionais, como por exemplo, pagamento antecipado.

Na dicção da 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*" enquanto os **condicionais são** "*aqueles que dependem de evento posterior à emissão na NF, usualmente,*

DOCUMENTO VALIDADO

do pagamento da compra dentro de certo prazo, e configuram despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador".

Concretamente, vejo que os autos mostram não apenas no exemplo transcrito, mas em outros meios probatórios juntados pela recorrente, que os descontos seriam mesmo incondicionais.

Aliás, a esse respeito, nem o condutor do feito nem a decisão de 1º Piso negam ser plausível o alegado pela contribuinte ("*A explicação da Impugnante, a meu ver, não carece de razoabilidade*" – AC. DRJ – fls. 2495), mas, insiste a decisão *a quo*, teria faltado prova do arguido, especificamente as já referidas notas fiscais.

Literalmente "*Assim, resta necessário saber se o montante das operações (vendas brutas e descontos incondicionais [comerciais] concedidos), relacionados à conta contábil 41113016, cujos razões estão no anexo "doc. Outros_6", encontrar-se-iam respaldados pelas respectivas faturas (notas fiscais), no valor (saldo acumulado) de R$ 94.886.404,43, ainda que houvesse análise de forma amostral*" (ibidem – fls. 2497).

Pois bem, sobre este aspecto, já discorri longamente atrás e entendo que a nota fiscal é somente uma forma de prova e, no caso da atividade da recorrente, voltada ao mundo digital, nada mais natural que todas as operações se façam neste canal abstrato, sem a presença física de uma nota fiscal no seu sentido clássico, obrigação acessória que, aliás, a contribuinte nem estava obrigada.

Pelo exposto, neste item, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar esta parte dos lançamentos no **valor tributável de R$ 94.886.404,43**.

A.2) DO CANCELAMENTO DE ASSINATURAS

Nesta rubrica o valor envolvido e glosado pelo Fisco foi de R$ 1.672.164,24, e a acusação é a mesma – falta de comprovação documental para atestar os valores deduzidos. No mesmo diapasão a defesa alega que os cancelamentos são feitos on-line, na forma prevista no contrato de adesão (exemplificativamente – fls. 2038/2057), inexistindo "nota fiscal" para amparar tal procedimento.

Do mesmo modo que no item anterior, a recorrente acostou rol probatório. Exemplificativamente (arquivo não paginável – "outros – 13" (fls. 2113):

DOCUMENTO VALIDADO

Cliente: Rodrigo Cardoso da Silva Rezende - CPF: 001.567.371-59 - Faturamento - Mar/2010

Tela - CRM_SACA: Sistema Utilizado na Central de Atendimento – SAC Informação Disponibilizada ao Cliente.

DADOS DA CONTA

Extrato Quitação Reembolso Abatimento Cancelamento de Venda Comprovante

Nome completo: Rodrigo cardoso da silva rezende **E-mail:** 1981rodrigocardoso@uol.com.br

Forma de pagamento: Conta Corrente - Itaú - Agencia: 4391 - CC: 00461-3 - Débito no dia: 7 **Data de aniversário da conta:** dia 30 de cada mês

Situação: Adimplente

EXTRATO SIMPLIFICADO - PERÍODO: 30/01/2010 A 09/03/2010

DATA	IDENTIFICADOR	DESCRIÇÃO	VALOR
30/01/2010		Saldo anterior	0.00
07/02/2010	434779430	Assinatura UOL ESSENCIAL BRT 30/01/2010 a 27/02/2010 (1981rodrigocardoso)	-24.90
07/02/2010	434779432	Desconto em assinatura 30/01/2010 a 27/02/2010 (1981rodrigocardoso)	10.00
08/02/2010	197131364	Cobranca Débito Bancário Itaú Venc. 07/03/2010 Não Paga R$ 14.90	
01/03/2010	439875020	Assinatura UOL ESSENCIAL BRT 28/02/2010 a 29/03/2010 (1981rodrigocardoso)	-24.90
01/03/2010	439909446	Desconto em assinatura 28/02/2010 a 29/03/2010 (1981rodrigocardoso)	10.00
02/03/2010	196658962	Cobranca Débito Bancário Itaú Venc. 07/03/2010 Paga R$ 14.90	
05/03/2010	440978720	Abatimento	11.90
05/03/2010	440978721	Abatimento	3.00
09/03/2010	442226535	Pagamento Itaú	14.90
09/03/2010		Saldo do período	0.00
		Crédito para o próximo período	0.00

Cancelamento/Abatimento

Cliente: Rodrigo Cardoso da Silva Rezende - CPF: 001.567.371-59 – Código do Cliente no SAP: 44057097 - Faturamento - Mar/2010

Tela - SAP_ERP: Contabilidade.

Cliente 44057097
Empresa UOLB

Nome RODRIGO
Local ARAGARCAS

St	Empr	Conta	Razão	Nº doc.	Tip	Data doc.	C	VencLiquid	MP	BLP	Mont.em MI	MoedI	DAtras	Compensaç.
☐	UOLB	44057097	11211001	1403435171	DZ	08.03.2010		08.03.2010			14,90-	BRL	0	08.03.2010
☐	UOLB	44057097	11211001	3007384979	RV	30.01.2010		07.03.2010	Z		11,90	BRL	2-	05.03.2010
☐	UOLB	44057097	11211001	3007384980	RV	30.01.2010		07.03.2010	Z		3,00	BRL	2-	05.03.2010
☐	UOLB	44057097	11211001	3011531937	RV	28.02.2010		07.03.2010	Z		11,90	BRL	1	08.03.2010
☐	UOLB	44057097	11211001	3011531938	RV	28.02.2010		07.03.2010	Z		3,00	BRL	1	08.03.2010
☐	UOLB	44057097	11211001	1403218740	DZ	05.03.2010		05.03.2010			14,90	BRL	0	05.03.2010
☐	UOLB	44057097	11211001	1403218740	DZ	05.03.2010		05.03.2010			14,90-	BRL	0	05.03.2010
☐	UOLB	44057097	11211001	1600181400	DG	05.03.2010		05.03.2010			11,90-	BRL	0	05.03.2010
☐	UOLB	44057097	11211001	1600181401	DG	05.03.2010		05.03.2010			3,00-	BRL	0	05.03.2010
*											0,00	BRL		

Cancelamento/Abatimento

Que está de acordo com o informado no arquivo não paginável - "outros - 6¨ (fls. 2102), abaixo reproduzido parcialmente:

	Conta	Descrição	Total 2010
[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
FICHA 06A/L10	41112001	CANCELAMENTO - ASSINATURAS	1.672.164,24
[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
		TOTAL	**1.672.164,24**

DOCUMENTO VALIDADO

Para manter o lançamento, a DRJ novamente sustentou que "*Um cliente ou uma operadora se utiliza de gravações para os mais diversos motivos, no entanto tais documentos (eletrônicos) não são hábeis e idôneos para os fins a que destina a sua alegação, uma vez que, para tanto, deve haver documentos de valor fiscal dando cumprimento às solicitações dos clientes. 5.47 Nesse sentido, notando-se a ausência de qualquer (nota fiscal) expedida e/ou cancelada, relacionadas ao presente tópico, a exigência fiscal deve ser mantida por falta de prova documental*" (Ac. recorrido - fls. 2499).

Como já refutei este argumento anteriormente neste voto, entendo comprovadas as alegações da recorrente e, por tudo o que consta nos autos e provas acostadas, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar esta parte dos lançamentos no **valor tributável de R$ 1.672.164,24**.

A.3) DO CANCELAMENTO DE TRANSAÇÕES REALIZADAS POR INTERMÉDIO DO *PAGSEGURO*

No mesmo norte de decidir, o Acórdão de 1º Grau manteve os lançamentos de R$ 1.551.930,57 (valor tributável), sempre com o argumento de que "*não foi apresentado qualquer documento fiscal cancelado, de modo que, a meu ver, não está se provando que os valores deduzidos pela Impugnante, glosados pela fiscalização, foram decorrentes de efetivos cancelamentos (de vendas)*". (Ac. DRJ – fls. 2501).

Todavia, em função da atividade da recorrente penso que os documentos encartados comprovam o alegado.

Segundo a recorrente (RV – fls. 2569):

> 223. Todas as transações contabilizadas nas contas contábeis 41942001 e 41942003 encontram-se resumidas na planilha anexada em sua Impugnação (Doc. *outros_18* e *outros_19* da Impugnação), 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 acima mencionadas, isto é, **R$ 1.551.930,57**.

A análise de referidos documentos (planilhas com milhares de informações) mostra a relação analítica das transações havidas, com plena identificação dos clientes da recorrente.

Com a seguinte finalização:

Doc 18:

1A7E60880C3D4684A435060C161BC605	0,4	2571478
1A7E60880C3D4684A435060C161BC605	0,4	2571478
TOTAL PARCIAL 1	**724.633,81**	

Doc. 19:

DOCUMENTO VALIDADO

B54B6E89DF4B4069BB763C99AD26E520	0,4	867711
B54B6E89DF4B4069BB763C99AD26E520	1,6	867711
TOTAL PARCIAL 2	**827.296,76**	

Somatório Doc 18 + Doc. 19:

Total Parcial 1	724.633,81
Total Parcial 2	827.296,76
TOTAL	**1.551.930,57**

Que se coaduna com o informado no arquivo não paginável - "outros - 6¨ (fls. 2102), abaixo reproduzido parcialmente:

	Conta	Descrição	Total 2010
[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
FICHA 06A/L10	41942001	CANCELAMENTO S/RECEITA PAG SEGURO-TX IN	847.071,38
FICHA 06A/L10	41942003	CANCELAMENTO S/RECEITA PAG SEGURO-TX FI	704.859,19
[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
		TOTAL	**1.551.930,57**

Considerando que a decisão recorrida manteve os lançamentos ainda firmando posição sobre a falta de "documentos fiscais" (argumento que já refutei neste voto), por entender comprovadas as alegações da recorrente e, por tudo o que consta nos autos e provas acostadas, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar esta parte dos lançamentos no **valor tributável de R$ 1.551.930,57**.

A.4) DAS DEDUÇÕES RELATIVAS A PUBLICIDADE

Neste caso, o aspecto fático é diferente dos anteriores.

Basicamente se trata de deduções que a recorrente fez de sua receita bruta relativamente a despesas com pagamentos (ou créditos) efetuados a agência de publicidade pela contratação de clientes.

Sem maiores delongas, é conhecido e sabido que as agências têm direito à percepção de rendimentos (comissões) pela intermediação com clientes que utilizam os mais diversos tipos de mídia, no caso, os serviços da UOL em todos os seus segmentos.

DOCUMENTO VALIDADO

Deste modo, os valores pertencentes às agências de publicidade não podem compor a receita bruta da empresa que veicula a referida publicidade, posto que esta é apenas uma mera depositária do valor pago pelo cliente à empresa publicitária.

A rubrica apresenta um valor total glosado de R$ 21.900.795,23 (docs. Outros 22, outros 4, outros 22, outros 23, outros 24 e outros 6), conforme indicado no Razão da conta contábil 41213001:

	Conta	Descrição	Total 2010
FICHA 06A/L10	41213001	DESCONTOS S/ PUBLICIDADE CX - TERCEIROS	**21.900.795,23**

A contabilização pela recorrente segue sistemática parecida com os itens precedentes, apenas alterando que, neste caso, está-se diante de um quadro em que ela se presta tão somente a receber o dinheiro do cliente e repassar à agência.

De toda forma, contabiliza o total da fatura e depois, na conta abaixo identificada, o repasse feito à agência, restando o valor líquido como tributável.

Veja-se (fls. 2625):

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	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	

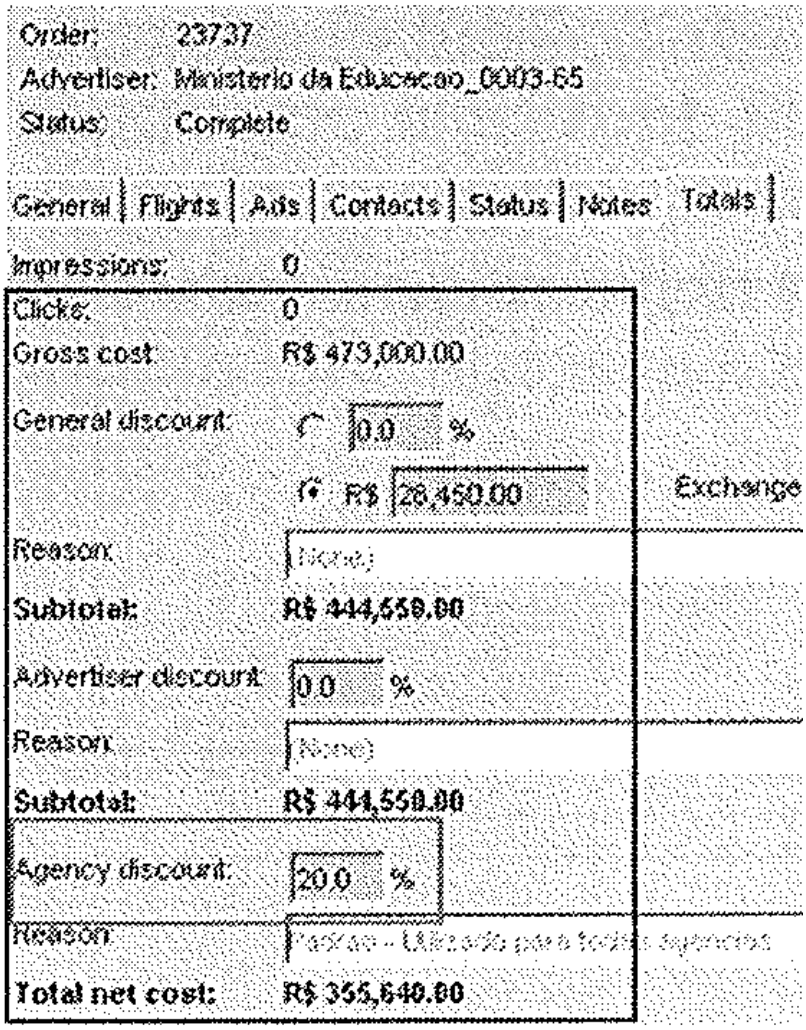
DESCONTO DE % SOBRE O VALOR DE R$ ATÉ

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

Comissão da agência (idem – fls. 2621):

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO


Order: 23737
Advertiser: Ministerio da Educacao_0003-65
Status: Complete

General | Flights | Ads | Contacts | Status | Notes | Totals

Impressions:	0	
Clicks:	0	
Gross cost:	R$ 473,000.00	
General discount:	0.0 %	
	R$ 28,450.00	Exchange
Reason:	(None)	
Subtotal:	R$ 444,550.00	
Advertiser discount:	0.0 %	
Reason:	(None)	
Subtotal:	R$ 444,550.00	
Agency discount:	20.0 %	
Reason:	[illegible]	
Total net cost:	R$ 355,640.00	

Forma de contabilização da recorrente (RV – fls. 2627):

> 255. Tem-se, portanto, que do valor bruto para a divulgação do anúncio, apenas o montante de R$ 355.640,00 é receita tributável da Recorrente, sendo que o valor de R$ 88.910,00 é a receita auferida pela agência de publicidade, decorrente da comissão paga pelo anunciante diretamente a esta. Assim, para fins da correta apuração da base tributável da Recorrente, tal valor é informado na Linha 10, Ficha 07A, da DIPJ, denominada "Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incondicionais".

Claro que se a recorrente contabilizasse como receita o valor líquido (355 mil) e contabilizasse de forma redutora às receitas o montante pago à agência (88 mil), ela, recorrente, estaria fraudando o Fisco ao computar uma receita tributável menor que a correta.

Porém, como no caso dos descontos e cancelamentos, a recorrente contabiliza o valor total e depois aponta o montante redutor, ambos compondo a Ficha 06A da DIPJ.

Confira-se (ibidem – fls. 2624):

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. 0096028018
2	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	[illegible]	16.353,42	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 0096028018
4	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	10131	16.353,42	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 0096028018
6	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	[illegible]	16.353,42	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 0096028018
8	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	[illegible]	16.353,42	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 0096028018
10	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	[illegible]	16.353,42	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 0096028018
12	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	10131	714,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 0096028018
14	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	10131	714,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 0096028018
16	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE	10131	714,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 0096028018
18	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE	[illegible]	714,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 0096028018
20	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE	[illegible]	714,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 0096028018
22	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE	10131	714,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 0096028018
24	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	10131	714,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 0096028018
26	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE C	10131	714,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 0096028018
28	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE	10131	714,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 0096028018
30	40	41213001	DES S/ PUBLICIDADE	10131	714,29	MINISTERIO DA EDUCACAO / / FAT. 0096028018

Somando os valores chega-se a exatamente ao valor bruto da fatura – R$ 444.550,00, que é contabilizado e participa da Linha 06 – Ficha 06A da DIPJ. Na sequência, a recorrente insere o valor da comissão – R$ 88.910,00 – como redutora de receita (Linha 10 – Ficha 06A), chegando ao montante líquido sujeito à tributação – R$ 355.640,00.

Para comprovação da toda a operação, a recorrente informou o crédito havido em sua conta bancária (RV – fls. 2625/2626):

> 253. Aliás, para que não pairem dúvidas acerca do recebimento dos valores pela Recorrente, confira-se abaixo o extrato do Banco Bradesco comprovando o recebimento do montante líquido (descontada a comissão da agência e dos tributos retidos na fonte, que não precisam ser pagos pelo anunciante, mas apenas retidos, neste caso, porque este é pessoa jurídica de Direito Público da União, para quem são devidos os tributos) recebido do cliente (no caso, o Ministério da Educação):

DOCUMENTO VALIDADO

Bradesco Net Empresa

Universo Online S.A.
Thais Ferreira dos Santos

AGÊNCIA: 2372 CONTA: 3596 - 3

Conta Poupança bloqueada

SALDOS, ÚLTIMOS LANÇAMENTOS E LANÇAMENTOS FUTUROS - CONTA CORRENTE

REMET.OGILVYONE BRASIL C. LTD		
TED-TRANSF ELET DISPON REMET.PBC COMUNICACAO LTDA	9374616	40.800,00
TED-TRANSF ELET DISPON REMET.FIPECAFI-FUND.INST.PESQ.CO	9376056	8.052,00
TED-TRANSF ELET DISPON REMET.LUA BRANCA PROPAGANDA LT	9377564	25.632,00
TED-TRANSF ELET DISPON REMET.LUA BRANCA PROPAGANDA LT	9377565	12.303,36
TED-TRANSF ELET DISPON REMET.LUA BRANCA PROPAGANDA LT	9377566	32.040,00
TED-TRANSF ELET DISPON REMET.LINK BAGG COMUN PROP LTDA	9380717	322.032,02

A decisão de 1º Piso, embora reconheça a forma de contabilização e até o crédito havido na conta bancária da recorrente, negou provimento à impugnação sob o argumento de "*não haver qualquer documento fiscal relacionado às transações, mas tão-somente a fatura, sobre a qual não se pode atribuir valor fiscal*" (Ac. DRJ – fls. 2502)

Penso diferente e entendo robustas a provas apresentadas, pelo que, neste item, dou provimento ao recurso voluntário para afastar os lançamentos (glosa) no **importe tributável de R$ 21.900.795,23**.

A.5) DO CANCELAMENTO DE MÍDIA

No presente tópico, afirmou a Impugnante ter efetuado reversões em contas contábeis de cancelamento, quais sejam: 41212001, 41112014, 41312001, 41212007, 41232001, 41222001, 41242001, 41242005, 41912001, 41912020, 41912010

DOCUMENTO VALIDADO

e 41412004, relacionadas a pedidos de cancelamentos de anúncios, por parte de seus clientes.

Mais uma vez a decisão combatida manteve a autuação por entender não comprovados os valores.

De seu turno, a recorrente informou (RV – fls. 2630)?

> 266. Outra exclusão feita pela Recorrente, que compôs o montante informado na Linha 10 da Ficha 07A da DIPJ, refere-se ao cancelamento de anúncios por clientes. Nesses casos, normalmente ocorre um faturamento inicial e, após o cliente informar a Recorrente da decisão de cancelar o anúncio, faz-se a reversão contábil.
>
> 267. Como nos casos anteriores, a Recorrente organizou nove "conjuntos de documentos" para comprovar essas exclusões e separou (Doc. *outros_26* da Impugnação), dentre esses jogos, o exemplo do Banco do Brasil para demonstrar a contabilização do cancelamento.

Ou seja, mesma sistemática anterior, lembrando que, pelo contrato de adesão que a empresa utiliza e em razão de sua atividade, os cancelamentos exigem tão somente uma "comunicação", maior parte delas de forma digital, para o serviço ser interrompido.

Como o lançamento contábil da venda d do serviço é feito pela contratação, no momento em que este vínculo se encerra, a pedido do cliente, faz-se o lançamento de estorno, redutor da receita.

	Conta	Descrição	Total 2010
FICHA 06A/L10	41212001	CANCELAMENTO PUBLICIDADE CX - TERCEIRO	2.294.352,26
FICHA 06A/L10	41912001	CANCELAMENTO S/ RECEITA UOL HOST	237.777,24
FICHA 06A/L10	41912010	CANCELAMENTO S/ RECEITA UOL HOST - PI	131.134,55
FICHA 06A/L10	41912020	CANCELAMENTO S/ RECEITA UOL HOST - DW	5.239,19
FICHA 06A/L10	41212007	CANCELAMENTO PUBLICIDADE - EXPORTAÇÃO	15.151,49
FICHA 06A/L10	41312001	CANCELAMENTO COMÉRCIO ELETRÔNICO CX - T	1.923,57
FICHA 06A/L10	41232001	CANCELAMENTO PUBLICIDADE PERMUTA BR - T	930.620,78
FICHA 06A/L10	41412004	CANCELAMENTO S/ RECEITAS PUBLICIDADE IN	339.774,75
FICHA 06A/L10	41112014	CANCELAMENTO - ASS.PACOTE ADIC.SOFTWARE	154.238,19

DOCUMENTO VALIDADO

FICHA 06A/L10	41222001	CANCELAMENTO PUBLICIDADE PERMUTA US - T	9.331,00
FICHA 06A/L10	41242001	CANCELAMENTO RECEITA CARGA LNKPG	12.000,00
FICHA 06A/L10	41242005	CANCELAMENTO RECEITA CARGA LNKPG - EXP	237.072,86
		TOTAL	**4.368.615,88**

Pelos motivos já expostos, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar a autuação desta rubrica, lançamentos no **valor tributável de R$ 4.368.615,88**.

A.6) DO DESCONTO INCONDICIONAL EM PERMUTA

Em procedimento bastante similar às operações realizadas com intermediação de agências de publicidade, matéria já vista atrás, a recorrente alega que realizou (realiza) costumeiramente "permutas" com seus clientes (na verdade, até com empresas do mesmo grupo) e que emite e contabiliza as faturas ou documentos equivalentes pelo valor total (que depois insere na Linha 05 – Ficha 06A da DIPJ) e, sequencialmente, contabiliza o montante da permuta como redutor da receita (Linha 10 da mesma Ficha da DIPJ).

Ao assim proceder, oferece à tributação tão somente a diferença.

Veja-se (RV – fls. 2636):

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.:

293. Verifica-se das telas acima que, apesar do preço de tabela do serviço contratado pela Parnaxx ser de R$ 236.022,69, foi negociado um desconto de R$ 212.420,42 (90%) pelo negócio envolver permuta de mídia, resultando em um preço final de R$ 23.602,27, faturado contra o cliente.

DOCUMENTO VALIDADO

Esse *modus operandi* levou a uma contabilização (e glosa pelo Fisco) no importe de R$ 83.724.703,37, conforme abaixo:

	Conta	Descrição	Total 2010
FICHA 06A/L10	41233002	DESCONTOS S/ PUBLICIDADE PERMUTA BR - S	22.641.405,53
FICHA 06A/L10	41313001	DESCONTOS S/ COMÉRCIO ELETRÔNICO CX - T	109.377,45
FICHA 06A/L10	41113001	DESCONTOS - ASSINATURAS PROMOCIONAL	3.552.585,39
FICHA 06A/L10	41113002	DESCONTOS - ASSINATURAS PÓS	221.633,97
FICHA 06A/L10	41113014	DESCONTOS - ASS.PRÉ PACOTE ADIC.SOFTWAR	5.674.064,49
FICHA 06A/L10	41113019	DESCONTOS - ASS.PÓS PACOTE ADIC.SOFTWAR	551.891,50
FICHA 06A/L10	41113023	DESCONTOS - ASSINATURAS UOL GAME	100.732,16
FICHA 06A/L10	41113027	DESCONTOS - ASSINATURAS ASSISTÊNCIA TÉC	587.833,29
FICHA 06A/L10	41113028	DESCONTOS - ASSINATURAS DISCO VIRTUAL S	29.314,75
FICHA 06A/L10	41113029	DESCONTOS - ASSINATURAS PRÉ SUPORTE CAL	364.553,23
FICHA 06A/L10	41113030	DESCONTOS - ASSINATURAS EMPREGO CERTO	455.004,13
FICHA 06A/L10	41233001	DESCONTOS S/ PUBLICIDADE PERMUTA BR - T	43.901.563,17
FICHA 06A/L10	41333002	DESCONTOS S/ COM ELETRÔNICO PERMUTA BR	4.642.890,65
FICHA 06A/L10	41913001	DESCONTOS S/ RECEITA UOL HOST	344.877,34
FICHA 06A/L10	41913010	DESCONTOS S/ RECEITA UOL HOST - PI	108.836,17
FICHA 06A/L10	41113031	DESCONTOS - ASSINATURAS BACKUP	20.849,69
FICHA 06A/L10	41213007	DESCONTOS S/ PUBLICIDADE - EXPORTAÇÃO	55.393,44
FICHA 06A/L10	41223001	DESCONTOS S/ PUBLICIDADE PERMUTA US - T	354.302,80
FICHA 06A/L10	41113032	DESCONTOS - ASSINATURAS SW SEGURANÇA MO	8,93
FICHA 06A/L10	41243003	DESCONTOS S/ RECEITA TODAOFERTA	85,29
FICHA 06A/L10	41313005	DESC. S/ SHOPPING ELETRÔNICO	7.500,00
		TOTAL	**83.724.703,37**

DOCUMENTO VALIDADO

Para o Acórdão de 1ª Instância, a exemplo dos tópicos precedentes, teria faltado comprovação documental, por inexistência de "*documentos fiscais onde tais valores deveriam estar consignados. Veja-se que as faturas apresentadas não revestem-se da natureza de documento fiscal, tampouco há indicação de documentos fiscais expedidos nas referidas operações, o que não seria difícil de se informar, já que trata-se de amostra escolhida pela própria Impugnante*".

Ou seja, exigência de cunho formal.

Neste item, faço uma leitura diferente tanto da Turma *a quo* como da recorrente.

Explico.

O instituto da permuta, tratado no Código Civil no artigo 533, é pacificamente conceituado como um contrato em que duas partes se obrigam a **transferir a propriedade de bens móveis ou imóveis**, de uma para a outra, sem envolver dinheiro como pagamento, sendo um contrato bilateral, comutativo e oneroso.

Ou seja, as partes têm que dispor de bens corpóreos ou intangíveis em relação aos quais já detenham a propriedade e pertençam a seu patrimônio, esse definido como o "conjunto (ou relação algébrica) de bens, direito e obrigações".

Na fórmula clássica:

Patrimônio = Bens (+) Direitos (-) Obrigações

Nesse contexto, em se tratando de pessoa jurídica, seriam passíveis de permuta, quaisquer bens ou direitos pertencentes ao seu patrimônio, tanto os do ativo não circulante, por exemplo o imobilizado (imóveis, máquinas, veículos) como os do circulante (direitos de crédito, títulos).

Diga-se, bens e direitos incorporados ao patrimônio e frutos de operações anteriores que geraram ganho ou receita para serem adquiridos ou terem surgido na atividade empresarial.

Na seara tributária federal, a permuta realizada na forma acima exposta e com bens ou direitos pertencentes às pessoas jurídicas permutantes, salvo exceções (torna, por exemplo), não teriam efeitos fiscais, representando o que na ciência contábil se conhece como um "fato permutativo".

Entretanto, não é isso o que se estampa nos autos.

Na realidade, a recorrente quer utilizar o instituto para diminuir sua receita efetiva de vendas de serviços, reduzindo sua tributação, via "abatimento" de uma permuta que faz com seu cliente pela compra de um bem ou serviço por este oferecido.

DOCUMENTO VALIDADO

Singela e didaticamente, vende um serviço por 100, adquire outro por 80 e num jogo contábil *sui generis*, registra a venda integral (100) e imediatamente reduz a receita para 20, pela contraposição da compra efetuada e objeto da "permuta" que entendeu ter ocorrido.

Claro que, sob o ângulo comercial, seria esse um procedimento absolutamente normal, até corriqueiro, afinal se as partes são credoras e devedoras, uma da outra, nada mais curial que se faça esse encontro de contas e se extingam as obrigações mútuas ou ao menos parte delas (na verdade, neste caso, sequer de permuta se trataria, mas do instituto da compensação – artigo 368, do Código Civil "*Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem*").

Porém, se no campo privado esse tipo de acordo pode se processar de forma natural, quando o raio de ação se estende ao crivo da legislação tributária, o entendimento será outro.

No exemplo dado, o valor de 100 deverá ser tratado (como a recorrente corretamente fez) como RECEITA (na contabilidade, débito de Disponível ou Circulantes e crédito de Receitas) e os 80 da aquisição de serviços (ou bens materiais) que se constituem em despesas deveriam ser registrados contabilmente a débito de Despesas e a crédito de Disponível ou Passivo (o que a recorrente NÃO FAZ), contabilizando tal valor – incorretamente - como redutor da receita de 100.

Poder-se-ia alegar que, no final, o resultado seria o mesmo, ou seja, um ganho (lucro) de 20.

Essa premissa é falsa.

Primeiro porque há uma ciência (contabilidade) que dita as normas de registro dos fatos aziendais de uma entidade e estas não preveem este tipo de contabilização.

Segundo porque as receitas e despesas têm tratamentos específicos na legislação tributária federal, especialmente na área do Imposto de Renda e CSLL, podendo estar sujeitas a adições (por não dedutíveis) e exclusões (por não tributáveis) para apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da contribuição.

E finalmente, quando se olha para a legislação do PIS e da COFINS a irregularidade é flagrante: estas duas contribuições têm como fato gerador o "faturamento mensal", assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Ora, a se concordar com o procedimento da recorrente, no singelo exemplo trazido para ilustrar este tema do voto, a tributação dar-se-ia sobre 20 (diferença da "permuta"), quando o correto seria sobre 100.

DOCUMENTO VALIDADO

Na verdade, a forma como a contribuinte está tratando, contábil e tributariamente, esse tipo de operação que realiza (que, aliás, parece ser bem comum e constante) é ressuscitar para fins contábeis e incorporar à legislação tributária para fins de apuração do IRPJ/CSLL/PIS e COFINS a figura do "escambo", com trocas sucessivas, algumas podendo até "zerar" os valores, sem que haja qualquer incidência dos tributos federais.

Esse raciocínio, data vênia, não faz o menor sentido e, admiti-lo, levaria a uma situação fática inusitada: caso as "trocas" – escambo – fossem feitas por valores iguais, ninguém pagaria nada a título de tributos sobre o lucro (IRPJ/CSLL), ou sobre a receita, como o PIS, COFINS, ICMS, IPI., porque não haveria a "**receita**", que representa o valor obtido pelas entidades no desenvolvimento de suas atividades e são ponto de partida para apuração de quase todo o rol de tributos no direito brasileiro.

Concluindo e para reforço de linguagem, na amostra trazida pela recorrente no seu recurso voluntário (fls. 2536), acima reproduzido, o valor sobre o qual incidiriam os tributos federais seria de R$ 23.602,27, quando a receita auferida foi de R$ 236.022,69.

Pelo exposto, rejeito as alegações da recorrente e chancelo a decisão recorrida somente pela conclusão, mas não por seus argumentos.

Dessa forma, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste tópico, mantendo os lançamentos no **valor tributável de R$ 83.724.703,37**.

B) DAS EXCLUSÕES DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

Neste tópico, os lançamentos refletiram-se somente no IRPJ e na CSLL, e as infrações apuradas pelo Fisco foram classificadas como exclusões indevidas das bases imponíveis das duas exações, totalizando **R$ 98.900.766,94**, ou seja, **parte** do total registrado de **R$ 101.554.513,40** na DIPJ – Ficha 09A – Linha 33 – item "outras exclusões" (fls. 1773):

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	DIPJ 2011	DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA
CNPJ: 01.109.184/0001-95		ND: 0001351475
Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral		
Discriminação		Valor
EXCLUSÕES		
78.(-)Outras Exclusões		101.554.513,40

Valor estampado no auto de infração (fls. 698/699):

DOCUMENTO VALIDADO

0002 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do presente Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R$)	Multa (%)
31/12/2010	98.900.766,94	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250 do RIR/99

Referidos lançamentos contemplaram as seguintes rubricas e subdivisões, conforme peças de defesa da recorrente:

III.2.1 – Dos Rendimentos de Aplicações Financeiras na Noruega (R$ 57.952.766,96) 96
III.2.2 – Do Contrato de Exclusividade na Aquisição da Carteira de Clientes da Plug In (R$ 379.886,40) 116
III.2.3 – Da Provisão para Contingências Trabalhistas e Cíveis (R$ 2.664.151,26) 118
III.2.4 – Da Provisão para Contingências Tributárias com Exigibilidade Suspensa (R$ 19.950.988,82) 120
III.2.5 – Da Provisão para Despesas (R$ 17.952.973,50) 124

Passo a cuidar de cada uma delas.

B.1) RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS NA NORUEGA

Este tópico contempla dois subitens, como abaixo se explicita.

Intimada no curso da ação fiscal a justificar a exclusão de **R$ 57.952.766,96** esclareceu se tratar de juros e rendimentos de aplicações financeiras na Noruega e que estariam divididos em dois itens; i) **R$ 47.016.973,76** – juros incorridos do ano-calendário 2010; e, ii) **R$ 10.935.793,20** – equivaleria ao ***saldo*** das adições e exclusões computadas em virtude de contratos de *swap* firmados para proteção contra variações cambiais dos referidos títulos, expurgado o efeito dos títulos vencidos no ano-calendário 2010, cujo controle é realizado mensalmente (adições e exclusões) e não geraria impactos na apuração do IRPJ e CSLL.

Trato separadamente dos dois temas.

B.1.1) JUROS E RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS NA NORUEGA NO VALOR DE R$ 47.016.973,76

Disse a contribuinte em suas peças recursais, que os rendimentos não foram tributados na Noruega por força de regra interna, segundo a qual não há tributação na fonte sobre juros (Lei do Imposto de Renda Norueguês – Seção 2-3 – "Norwegian Tax

DOCUMENTO VALIDADO

Act Section 2-3). E, quanto ao Brasil, não foram tributados em razão do art. 11, § 3º, "b", do citado Tratado firmado entre o Brasil e o país nórdico para evitar dupla tributação.

A DRJ chancelou o entendimento fiscal e manteve os lançamentos. De seu turno, a recorrente apôs nos autos extensos argumentos para refutar o trabalho fiscal, sólidos, reconheça-se, mas não sem antes referir-se de forma, digamos "menos cordial", à posição da decisão de 1ª Instância, tratamento que só confirma o que já tive oportunidade de dizer no início deste voto acerca das farpas trocadas entre as partes. Veja-se, excertos abaixo (RV – fls. 2653/2654/2655):

> 348. Para além dessas questões, o acórdão recorrido interpreta de maneira maliciosa a legislação e a doutrina internacionais. Em diversos trechos, citando passagens colocadas fora de contexto, o acórdão comete inverdades que prejudicam a compreensão adequada dos fatos envolvidos na questão jurídica sob exame.

(...)

> 354. Também deturpada a interpretação da DRJ à obra do Professor Luis Eduardo Schoueri[44]. Deve-se ver, ademais, que o entendimento da DRJ

De todo modo, abstraindo tais colocações – a meu pensar, desnecessárias – os argumentos são fortes e exigiram reflexão mais profunda.

Data vênia, sempre entendi que tratados devem efetivamente <u>evitar</u> bitributação, mas <u>não podem impedir</u>, de acordo com as circunstâncias e legislação interna de cada país, que o ente tributante verifique a sua efetiva aplicação ao caso concreto.

Aqui nem se trata do fato de a Noruega ter exercido o direito de tributar ou não as operações, mas o fato de que, regra geral, no Brasil, receitas auferidas estão sujeitas à tributação do IRPJ e CSLL, com a possibilidade de que o tributo eventualmente cobrado no exterior seja aqui aproveitado (deduzido).

No caso concreto, "*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*" (artigo 24, *caput*, do Decreto nº 86.710, que promulgou a Convenção entre Brasil e Noruega).

A dicção é explícita, a tributação feita na Noruega permitirá a dedução do imposto apurado no Brasil sobre tais rendimentos.

Exemplificativamente, uma tributação de 10 sobre 100 na Noruega permitirá à empresa brasileira deduzir tal montante do que for aqui apurado, que *não*

DOCUMENTO VALIDADO

poderá exceder à fração do imposto sobre a renda calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis na Noruega". (artigo 24, *in fine*)

Matematicamente, se há um tributo pago na Noruega no valor de 10 sobre 100 e no Brasil ocorrer a mesma tributação de 10 sobre 100, com o aproveitamento do que foi pago no país alienígena restará a tributação de 10, ou seja, UMA ÚNICA tributação, não havendo o que se falar de bitributação.

Entendimento que vai ao encontro dos dizeres da Portaria MF nº 25/1982, que regulamentou, em nível tributário, o referido Decreto e Convenção:

> *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.*

O fato de, na Noruega, por questões internas do referido país, não ter havido tributação alguma, só reforça o racional assumido, ou seja, nada sendo tributado lá e sendo tributados 10 aqui, o resultado final será o mesmo.

Neste ponto, mesmo que ao arrepio da recorrente, vejo que o Relator da decisão *a quo* fez interessante colocação, bem resumindo o assunto (Ac. DRJ – fls. 2507):

> "5.97 Da leitura dos dispositivos do art. 24, §1º da *TDT*, e do inciso VIII da Portaria MF nº 25/198223, é possível identificar que o Brasil permitirá que seja deduzido do imposto aqui cobrado o valor do imposto pago na Noruega. Ora, segundo o que consta do art. 11, §3º, "b", os juros em questão seriam tributados na Noruega, assim, recolhido o imposto eventualmente devido naquele País, seu montante seria dedutível no Brasil, o que nos leva a concluir que, se nada for cobrado na Noruega, em razão de atipicidade tributária, nada poderia ser dedutível na eventual cobrança efetuada no Brasil.
>
> 5.98 Essa é uma forma lógica de interpretar o conteúdo do referido *TDT*, e essa lógica, extraída da leitura simples dos dispositivos, é reforçada tanto pela própria nomenclatura do documento (Tratado para *evitar* dupla tributação e *evasão* de divisas), quanto pelo entendimento esposado, em ampla doutrina, no direito tributário internacional.
>
> 5.99 Note-se que, como se verá, não deve ser objetivo dos *TDT* proporcionar a *dupla-isenção* nos países signatários, pelo contrário, o intento é: *i)* não permitir que se deixe de pagar; e, *ii)* evitar, se for o caso, o pagamento em duplicidade".

Concretamente, na forma proposta pela recorrente, nada seria pago, nem na Noruega, nem no Brasil, o que, certamente e com a devida vênia, foge à mais elementar lógica.

DOCUMENTO VALIDADO

Em contraponto, a posição do Fisco impõe a tributação em apenas um Estado, no caso o Brasil, podendo ser abatido o imposto pago no exterior (o que evitaria a bitributação), que, entretanto, nem existiu pelo silêncio da legislação norueguesa, de forma que se finaliza com somente UMA tributação, restando atendida, assim, a premissa de não tributar duas vezes o mesmo fato.

Pelo exposto e na expectativa de que o ponto de vista exarado por este Relator neste voto seja visto como uma das formas de exame da matéria e não como uma "interpretação maliciosa", como o recurso voluntário se referiu à posição da Turma *a quo*, encaminho meu voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos no **valor tributável de R$ 47.016.973,76**.

Passo ao segundo subitem.

B.1.2) SALDO DAS ADIÇÕES E EXCLUSÕES DAS OPERAÇÕES DE *SWAP* NO VALOR DE R$ 10.935.793,20

Já o tópico subsequente diz respeito a aplicações financeiras efetuadas pela contribuinte na Noruega, no valor de **R$ 10.935.793,20** relacionadas a **operações de *swap***, objetivando proteção (*hedge*) dos riscos dos rendimentos atrelados a tal derivativo. Para tal desiderato, a recorrente teria alienado os títulos, fiduciariamente, ao Deutsche Bank S.A-*DB*28, para assegurar as operações de *swap* efetuadas perante a BM&F Bovespa.

Basicamente a contribuinte assenta neste tema que a exclusão do valor acima da tributação deu-se em razão de que as operações deste tipo sujeitam-se à retenção no momento do resgate (regime de caixa) e sua contabilização dá-se, de acordo com as normas contábeis, pelo regime de competência.

Em suas literais palavras (RV – fls. 2658):

> 365. Assim, durante o ano-calendário de 2010, a Recorrente apropriou, 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**.

Assunto recorrente neste Tribunal Administrativo Tributário Federal.

De seu turno, a DRJ não discorda dessa posição quando aduz que "*Até esse ponto, as normas se aliam à afirmativa da Impugnante de que teria diferido para o momento da liquidação da operação os ganhos e perdas relacionados à operação, o que se dera em janeiro/2011*" (Ac. fls. 2512), mas rebate, "*Ocorre que, o contribuinte ao alegar que o valor de R$ 10.935.793,20 referiu-se a **resultado a mercado**, ou seja, a um ganho na operação de swap reconhecido contabilmente (mas excluído no LALUR, pois que seria tributável apenas no vencimento da operação), ao referenciá-lo no LALUR 2010 cita a conta 001016 – que refere-se a*

DOCUMENTO VALIDADO

despesas financeiras indedutíveis ("Desp. Financeira Indedutível – Operação Swap"), a qual, no entanto, apresenta lançamentos em diversos meses do ano de 2010. Contudo, pelos dados do contrato da Bovespa, apresentado na Impugnação, e colacionado nesse voto, o contrato de swap teria sido registrado apenas em 20/julho/2010, ao passo que os lançamentos constantes da referida conta no LALUR contém lançamentos em diversos meses e com valores sem qualquer semelhança com os lançamentos contábeis da conta 42111001, do anexo "doc._outros_37 acima", de modo que, não há que se verificar que tal seria referente, de fato, a receita do contrato de swap, tributável em janeiro de 2011, nem a correção desse montante. Ainda que apresentasse o contribuinte a prova de que submeteu o referido valor à tributação em janeiro/2011, o que não fez, restaria, a meu ver, a prova de sua exatidão".

A esse entendimento exarado pelo Acórdão de 1º Piso, contrapõe-se a recorrente (RV – fls. 2659/2660):

> 367. A planilha de conciliação (Doc. *outros_38* da Impugnação) demonstra que o saldo de **R$ 10.935.793,20** decorre dos 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 realizadas na conta contábil 42111001.

(...)

> 370. Ora, olvida-se a DRJ de que, em referida conta, também foram lançados rendimentos produzidos por outros papéis, o que explica a existência de lançamentos anteriores à vigência do contrato. Com efeito, como demonstrado no item **III.2.1.a** – e já ao longo do procedimento de fiscalização –, a Recorrente havia adquirido também outros papéis do Governo Norueguês:

(...)

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

Quanto ao valor da exclusão, argumentou (RV – fls. 2663):

DOCUMENTO VALIDADO

> 377. Sendo assim e como não poderia deixar de ser, a Recorrente excluiu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o montante contabilmente reconhecido no ano-calendário de 2010, sendo certo que, quando da liquidação dos contratos, o que ocorreu janeiro de em 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 anexada no curso do processo (Doc. *outros_40* da Impugnação), os lançamentos efetuados na conta-contábil 42111001 em janeiro de 2011 (Doc. *outros*_37 da Impugnação), a provisão de **R$ 28.033.297,72**, que ensejou a exclusão dos **R$ 10.935.793,20**, foi devidamente anulada no ano-calendário de 2011.

Pois bem, compulsando tais documentos juntados em arquivos não pagináveis (e que já tinham sido acostados com a impugnação inaugural) tem-se:

SWAP							
Conta do Razão	**42111001**						
Empresa	**UOLB**						
UOLB	42111001		01.01.2010		16.978.629,88	BRL	Anulação Provisionamento antecipado - DB
UOLB	42111001		01.01.2010		118.874,64	BRL	Anulação Provisionamento antecipado - DB
UOLB	42111001		31.12.2010		-28.033.297,72	BRL	Provisionamento antecipado - DB
Total					**-10.935.793,20**	**BRL**	

Fruto e resumo das seguintes operações:

APLICACAO FINANCEIRA							
Conta do Razão	**42111001**						
Empresa	**UOLB**						
Empr	**Conta**	**Dt.lçto.**	**Nº doc.**	**Mont.em Ml**	**Moedl**	**Texto**	
UOLB	**42111001**	**01.01.2010**	-	**16.978.629,88**	**BRL**	**Anulação Provisionamento antecipado - DB**	**Provisionamento dez/09**

DOCUMENTO VALIDADO

UOLB	**42111001**	**01.01.2010**	-	**118.874,64**	**BRL**	**Anulação Provisionamento antecipado - DB**	**Provisionamento dez/09**
UOLB	**42111001**	**26.01.2010**		**-19.157.750,85**	**BRL**	**Rendim Aplic DB Jul/09**	
UOLB	42111001	29.01.2010		**-1.317.511,83**	BRL	Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	29.01.2010		**-760.304,31**	BRL	Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	01.02.2010		**1.317.511,83**	BRL	Anulação Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	01.02.2010		**760.304,31**	BRL	Anulação Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	28.02.2010		**-2.409.134,88**	BRL	Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	28.02.2010		**-3.517.265,77**	BRL	Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	01.03.2010		**2.409.134,88**	BRL	Anulação Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	01.03.2010		**3.517.265,77**	BRL	Anulação Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	31.03.2010		**-3.820.247,35**	BRL	Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	31.03.2010		**-7.082.702,15**	BRL	Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	01.04.2010		**3.820.247,35**	BRL	Anulação Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	01.04.2010		**7.082.702,15**	BRL	Anulação Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	30.04.2010		**-15.298.941,12**	BRL	Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	01.05.2010		**15.298.941,12**	BRL	Anulação Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	31.05.2010		**-20.176.541,61**	BRL	Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	01.06.2010		**20.176.541,61**	BRL	Anulação Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	**42111001**	**29.06.2010**		**-7.822.646,57**	**BRL**	**Rendimento Aplic DB - Dez/09**	
UOLB	42111001	30.06.2010		**-17.367.405,30**	BRL	Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	01.07.2010		**17.367.405,30**	BRL	Anulação Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	**42111001**	**21.07.2010**		**-20.036.576,34**	**BRL**	**Rend. Aplic. Tit. Noruegues (Liquidação)**	

DOCUMENTO VALIDADO

UOLB	42111001	30.07.2010		**-1.672.204,57**	BRL	Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	01.08.2010		**1.672.204,57**	BRL	Anulação Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	31.08.2010		**-6.998.045,89**	BRL	Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	01.09.2010		**6.998.045,89**	BRL	Anulação Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	30.09.2010		**-12.147.408,48**	BRL	Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	01.10.2010		**12.147.408,48**	BRL	Anulação Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	29.10.2010		**-17.121.157,89**	BRL	Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	01.11.2010		**17.121.157,89**	BRL	Anulação Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	30.11.2010		**-22.159.101,71**	BRL	Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	42111001	01.12.2010		**22.159.101,71**	BRL	Anulação Provisionamento antecipado - DB	
UOLB	**42111001**	**31.12.2010**	-	**-28.033.297,72**	**BRL**	-	**Anulação em Jan/11**

Neste cenário, considerando a forma de tributação especial e específica destas operações (dissonância entre os regimes de caixa e competência) e restando confirmado que o contrato firmado com o Deutsche Bank S/A, no valor de US$ 210.000.000,00 (fls. 637/645 – abaixo reproduzido), tem a data de resgate fixada para 21/01/2011, penso ser lícito considerar que os rendimentos excluídos em 2010 foram adicionados em 2011:

DOCUMENTO VALIDADO

São Paulo, 20 de Julho de 2010.

DEUTSCHE BANK S.A. – BANCO ALEMÃO

Por: Por:
Nome: MARCELO COELHO FERRAZ Nome:
Cargo: DIRETOR Cargo: Fernanda Brunstein CPF: 205.388.328-60

UNIVERSO ONLINE S.A.

Por: Por:
Nome: Nome:
Cargo: FIRMAS & PROCURAÇÕES Cargo:

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

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**

Acresça-se que a recorrente rotineiramente faz este tipo de aplicações e as controla, para fins fiscais, no LALUR, como ocorreu em 2010 (fls. 1645 e 1649):

DOCUMENTO VALIDADO

Universo Online S/A

Página: 8

Parte A - Registros dos Ajustes do Lucro Líquido do Exercício

Demonstração do Lucro Real

CNPJ: 01.109.184/0001-95

Referente a Dezembro de 2010

Natureza dos Ajustes	Valor Conta	Valor Grupo	Valor Total
1. Lucro (Prejuízo) Antes do Imposto de Renda			107.409.122,07
2. (+) Adições			178.049.874,58
2.01 - Despesas Indedutíveis		31.527.224,64	
001.001 - Multas Indedutíveis	39.832,79		
001.002 - Brindes	2.723.758,11		
001.016 - Desp. Financeiras Indedut. - Operação Swap	28.763.633,74		
2.02 - Provisões		88.142.496,82	

(...).

3. (-) Exclusões			275.982.246,37
3.01 - Despesas Indedutíveis		49.989.711,11	
001.002 - Brindes	157.536,67		
001.014 - MP do Bem - Desenvolvimento Software 80%	27.760.811,49		
001.015 - Contrato de Exclusividade - Plugin	379.886,40		
001.016 - Desp. Financeiras Indedut. - Operação Swap	21.691.476,55		
3.02 - Provisões		113.273.596,32	

Universo Online S/A

Página: 12

Parte B - Controle Valores que Constituirão Ajustes do Lucro Líquido de Exercícios Futuros

Imposto de Renda

CNPJ: 01.109.184/0001-95

Referente a Dezembro de 2010

Conta : 001016 Desp. Financeiras Indedut. - Operação Swap

Data	Histórico	Para Efeito da Correção Monetária			Controle de Valores			
		Dt. Ref.	Valor a Corrigir	Coefic.	Débito	Crédito	Saldo	D/C
31/12/2009	Transferido da página 040 do livro 14						10.525.333,41	C
31/12/2010	Aplicações Financeiras de Janeiro de 2010.				9.041.429,20		1.483.904,21	C
31/12/2010	Lançamento(s) efetuado(s) na Conta [] de Fevereiro de 2010.					2.741.837,58	4.225.741,79	C
31/12/2010	Lançamento(s) efetuado(s) na Conta [] de Março de 2010.					3.212.535,70	7.438.277,49	C
31/12/2010	Lançamento(s) efetuado(s) na Conta [] de Abril de 2010.					2.965.549,55	10.403.827,04	C
31/12/2010	Lançamento(s) efetuado(s) na Conta [] de Maio de 2010.					3.090.439,43	13.494.266,47	C
31/12/2010	Lançamento(s) efetuado(s) na Conta [] de Junho de 2010.				2.177.799,65		11.316.466,82	C
31/12/2010	Lançamento(s) efetuado(s) na Conta [] de Julho de 2010.				10.472.247,70		844.219,12	C
31/12/2010	Lançamento(s) efetuado(s) na Conta [] de Agosto de 2010.					3.395.928,24	4.240.147,36	C
31/12/2010	Lançamento(s) efetuado(s) na Conta [] de Setembro de 2010.					3.211.549,51	7.451.696,87	C
31/12/2010	Lançamento(s) efetuado(s) na Conta [] de Outubro de 2010.					3.130.351,83	10.582.048,70	C
31/12/2010	Lançamento(s) efetuado(s) na Conta [] de Novembro de 2010.					3.483.929,54	14.065.978,24	C
31/12/2010	Lançamento(s) efetuado(s) na Conta [] de Dezembro de 2010.					3.531.512,36	17.597.490,60	C

Postos os fatos, argumentos, planilhas e LALUR, vejo que não há divergências entre a posição da decisão de 1º Piso e a da recorrente em relação à leitura que fizeram da legislação (Lei nº 8.981/1995, artigo 74, § 1º "***A base de cálculo do imposto***

DOCUMENTO VALIDADO

das operações de que trata este artigo ***será o resultado positivo auferido na liquidação do contrato de swap***"; Lei nº 11.041/2004, artigo 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***"; Instrução Normativa RFB n. 1022/2010, artigo 40, § 1º "***A base de cálculo do imposto*** *nas operações de que trata este artigo* ***será o resultado positivo auferido*** *na liquidação do contrato de swap, inclusive quando da cessão do mesmo contrato*").

Tal divergência ficou por conta da posição da DRJ em duas frentes.

A primeira, quando aduz que "*a conta 001016 – que refere-se a despesas financeiras indedutíveis ("Desp. Financeira Indedutível – Operação Swap"), a qual, no entanto, apresenta lançamentos em diversos meses do ano de 2010. Contudo, pelos dados do contrato da Bovespa, apresentado na Impugnação, e colacionado nesse voto, o contrato de swap teria sido registrado apenas em 20/julho/2010, ao passo que os lançamentos constantes da referida conta no LALUR contém lançamentos em diversos meses e com valores sem qualquer semelhança com os lançamentos contábeis da conta 42111001, do anexo "doc._outros_37 acima", de modo que, não há que se verificar que tal seria referente, de fato, a receita do contrato de swap, tributável em janeiro de 2011, nem a correção desse montante*" (Ac. DRJ - fls. 2514).

E a segunda, ao aludir, pela negativa, um ponto extremamente relevante, embora em uma frase minúscula (idem - fls. 2514):

Ainda que apresentasse o contribuinte a prova de que submeteu o referido valor à tributação em janeiro/2011, <u>o que não fez</u>, restaria, a meu ver, a prova de sua exatidão.

Pois bem, relativamente ao primeiro ponto, discordei da decisão recorrida entendendo comprovadas as alegações sobre a existência de contratos vigentes desde o início do ano de 2010 e não apenas a partir de 20/07/2010.

No entanto, comungo da mesma posição da Turma *a quo* acerca da não apresentação, pela recorrente, de qualquer prova mostrando que o valor de **R$ 10.935.793,20**, excluído do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL na forma da legislação que cuida das **operações de *swap***, tenha sido incluído nestas mesmas bases em 2011.

E esta prova seria extremamente singela: bastaria a apresentação do LALUR de 2011, livro que não está encartado aos autos.

E veja-se que o Acórdão recorrido data de 14 de fevereiro de 2017, mais de oito anos atrás, portanto, e já alertou sobre esta lacuna, tempo mais que suficiente para que esta prova - banal - se fizesse presente.

DOCUMENTO VALIDADO

Não se fez!

Por fim, impende destacar que aceitei em outras passagens deste voto as planilhas elaboradas pela recorrente (de cunho unilateral) para comprovar as suas alegações em razão de estarem sustentadas em outros meios probatórios.

Neste tópico, porém, ainda que os demonstrativos juntados tenham bastante solidez para mostrar os valores apurados (em relação ao valor excluído de 10,9 milhões, nenhuma dúvida permaneceu), faltou o principal e indispensável: A COMPROVAÇÃO de que o mesmo montante foi ADICIONADO às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Prova que, como dito, poderia ser feita de forma absolutamente singela, com a apresentação do LALUR, desde que, claro, essa adição tenha realmente ocorrido.

Assim, por falta de comprovação da efetiva adição deste valor às bases imponíveis de IRPJ e de CSLL no ano subsequente à sua exclusão, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste tópico para manter os lançamentos no **valor tributável de R$ 10.935.793,20**.

B.2) DAS DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO - CONTRATO DE EXCLUSIVIDADE NA AQUISIÇÃO DA CARTEIRA DE CLIENTES DA PLUG IN

A respeito, acusou o Fisco 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**, tendo referido valor sido adicionado às BC do IRPJ e CSLL, no ajuste do ano-calendário de 2007, e lançado na parte "B" do LALUR. Sequencialmente, 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.

Segundo o libelo acusatório, não veio aos autos a documentação probatória. Além disso, a recorrente 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, 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, onde constariam as contabilizações das provisões constituídas e respectivas reversões (2009 e 2010) não se logrou localizar o razão contábil correspondente a uma possível reversão de **R$ 379.886,40**.(valor em discussão).

Em contraparte, afirmou a recorrente (RV – fls. 2664/2665):

DOCUMENTO VALIDADO

> 383. Com efeito, em 14 de novembro de 2007, a Recorrente 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 Recorrente usou-se da prerrogativa contida no artigo 325, I, "c", do RIR/99[48], e passou a amortizar fiscalmente o valor pago pela não concorrência.
>
> 384. A Recorrente optou por apropriar contabilmente todo o custo incorrido com o contrato no resultado do ano-calendário de 2007[49] e adicionou o montante pago de **R$ 1.867.744,80** ao Lucro Real apurado em 2007[50]. 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* da Impugnação).

A decisão de origem manteve o trabalho fiscal por ter entendido não se estar diante da hipótese prevista no artigo 325, I, do RIR/1999 e por falta de comprovação documental.

O tema é tratado nos artigos 324 a 329 do RIR/1999.

Naquilo que interessa, impende a reprodução dos seguintes dispositivos, com todos os destaques acrescidos:

> ***Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração*** *(Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).*
>
> *§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 2º).*
>
> *§ 2º Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 5º).*
>
> *§ 3 Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 4º).*
>
> *§ 4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).*
>
> ----

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

***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):

a) patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões;

b) investimento em bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão de serviço público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo da concessão, sem indenização;

***c) custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio**;*

----

*Art. 326.**A quota de amortização dedutível em cada período de apuração será determinada pela aplicação da taxa anual de amortização sobre o valor original do capital aplicado** ou das despesas registradas no ativo diferido (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 1º).*

§ 1º Se a amortização tiver início ou terminar no curso do período de apuração anual, ou se este tiver duração inferior a doze meses, a taxa anual será ajustada proporcionalmente ao período de amortização, quando for o caso.

§ 2ºA amortização poderá ser apropriada em quotas mensais, dispensado o ajuste da taxa para o capital aplicado ou baixado no curso do mês.

Pois bem, a aquisição, pela recorrente, da carteira da "Plug-In" em dezembro de 2007, por **R$ 1.899.432,00**, restou incontestável, posto que não refutada em momento algum pela Fiscalização e pela DRJ, cabendo apreciar a dedução do ágio (amortização), à razão de 20% ao ano, como procedida pela recorrente e sua dedutibilidade para fins fiscais.

Concretamente, as alegações das partes são no sentido de que i) não haveria contrato nos autos mostrando o prazo do contrato firmado pela recorrente e "Plug-In" (DRJ) e que, ii) a amortização seria pacificamente aceita pelos dizeres dos artigos 324 e 325 do RIR/1999 e, caso assim não entendido, a parcela deveria ser apropriada integralmente no momento da aquisição, nas palavras da contribuinte RV – fls. 2666):

> 389. Com efeito, se inexistente limitação contratual argumentação da DRJ), não são aplicáveis as regras dos artigos 324 e 325 do RIR/99, o que implica a possibilidade plena de dedução integral dos valores no mesmo ano-calendário em que incorrida a despesa. A partir desse ponto de vista, a Recorrente agiu conservadoramente ao adicionar parte dos valores relativos à aquisição no ano em que adquirida a carteira de clientes e exclui-los mediante controle no LALUR nos anos seguintes, pois a dedutibilidade já era plena no ano de aquisição.

A argumentação da recorrente é forte, porém esbarra num impedimento explícito da legislação, especificamente no § 2º, do artigo 324 (com base legal na Lei nº 4.506/1964, artigo 58, § 5º), *verbis*:

> *Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).*
>
> ***§ 2 Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas <u>que observem as condições estabelecidas neste Decreto</u>*** *(Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 5º).*

O que remete ao artigo 325, I, "c" (invocado pela recorrente) que prescreve:

> ***Art. 325. Poderão ser amortizados:***
>
> ***I - o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, <u>ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado</u>, 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;***

E, nesse ponto, vejo que razão cabe à decisão de 1º Piso que **literalmente estampou INEXISTIR prazo legal ou contratual fixado no contrato juntado**, situação agravada pelo fato de <u>não ter vindo</u> aos autos o nominado Anexo IV - **contrato principal**.

Veja-se (Ac. DRJ – fls. 2516/2517):

> Por fim, a cláusula Treze estabelece que o acordo vigorará *até o cumprimento pelas partes de todas as obrigações estabelecidas*, a saber:

DOCUMENTO VALIDADO

CLÁUSULA TREZE – PRAZO DE VIGÊNCIA

13.1. O presente Acordo vigorará até o cumprimento pelas Partes de todas as obrigações aqui estabelecidas.

13.2. O descumprimento pela **CONTRATADA** das obrigações previstas neste Acordo, conforme já estipulado na cláusula doze acima, ensejará o direito de o **UOL** pleitear o reembolso dos valores pagos pelo **UOL** nos termos da cláusula oitava, sem prejuízo das perdas e danos cabíveis e da execução específica das obrigações deste Acordo.

"Pelo que foi visto, é possível perceber que não há no presente contrato qualquer informação quanto ao período da suposta (e limitada) duração de sua vigência. Da mesma forma, que não foi possível localizar nos autos o denominado Contrato Principal, que como mencionado na cláusula 22.1, integraria o anexo IV"

CLÁUSULA VINTE E DOIS - ANEXOS

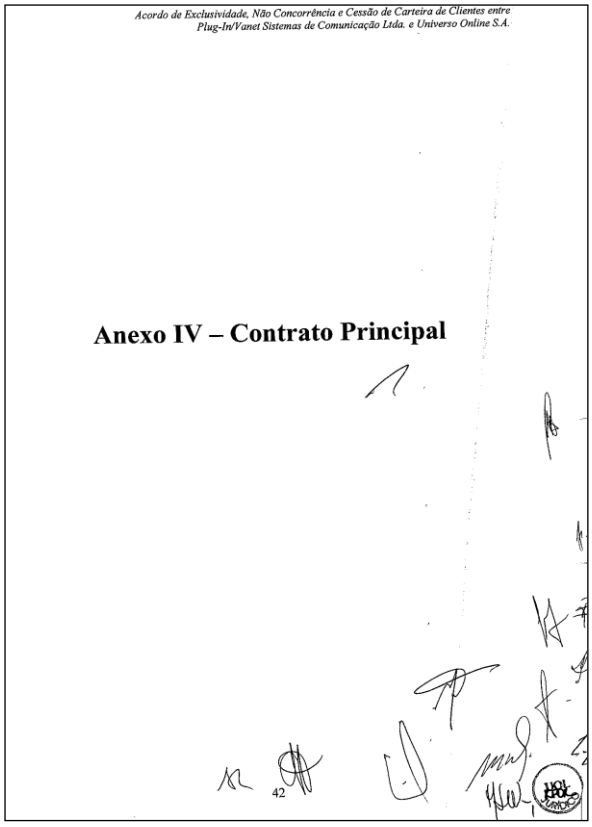
22.1. São partes integrantes e indissociáveis do Acordo, a serem rubricados pelas Partes, os seguintes Anexos:

Anexo I – Clientes Cedidos Recorrentes
Anexo II – Condições dos Serviços contratados com os Clientes Cedidos
Anexo III – Identificação das Marcas e Nomes de Domínio
Anexo IV – Contrato Principal

:

Essa situação anômala foi comprovada por este Relator que compulsou os autos e verificou NÃO EXISTIR MESMO o Anexo IV. Observe-se a página em branco (arquivo não paginável juntado aos autos – fls. 205), última folha após o "Anexo III":

DOCUMENTO VALIDADO



Acordo de Exclusividade, Não Concorrência e Cessão de Carteira de Clientes entre Plug-In/Vanet Sistemas de Comunicação Ltda. e Universo Online S.A.

Anexo IV – Contrato Principal

42

Com isso, não podendo ser aferido o cumprimento do requisito essencial previsto na legislação (artigo 324, § 2º, do RIR/1999), a amortização e sua dedutibilidade das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL restaram prejudicadas.

Por fim, de se destacar que o Acórdão de 1º Piso já fez referência a esta anomalia (inexistência do "Anexo IV"), mas, mesmo assim, passados mais de oito anos desde a prolação do aresto e o julgamento do recurso voluntário, a recorrente não providenciou citado documento.

E tempo para isso, não lhe faltou.

Concluindo, não aproveita à recorrente a alegação de que poderia ter feito o lançamento como despesa no ato (ainda assim prevaleceria a exigência do contrato com as cláusulas) e nem que teria sido "conservadora" por amortizar o ágio tão somente à razão de 20% ao ano.

Na realidade, esta prerrogativa se dá com os investimentos que tenham suporte no artigo 325, "II"[4] (não é o caso dos autos, que se reportam ao inciso "I").

---

[4]Art. 325. Poderão ser amortizados:

II - os custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração, tais como:

DOCUMENTO VALIDADO

Veja-se:

*Art. 327.**A taxa anual de amortização será fixada tendo em vista**:*

I - o número de anos restantes de existência do direito (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 1º);

II - o número de períodos de apuração em que deverão ser usufruídos os benefícios decorrentes das despesas registradas no ativo diferido.

Parágrafo único. O prazo de amortização dos valores de que tratam as alíneas "a" a "e" do inciso II do art. 325 não poderá ser inferior a cinco anos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º).

Desse modo, mesmo sendo bastante plausível que exista o "Anexo IV" que preveja o prazo contratual avençado (não é crível que um contrato desta magnitude seja omisso em relação a uma cláusula tão básica), fato é que ao julgador cabe julgar de acordo com sua convicção, argumentos das partes, legislação, jurisprudência e normas do direito, mas, igualmente e em escala mais robusta, com as provas acostadas aos autos.

---

a) as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea "a");

b) as despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda, de que trata o caput do art. 349, se o contribuinte optar pela sua capitalização (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea "b");

c) as despesas com prospecção e cubagem de jazidas ou depósitos, realizadas por concessionárias de pesquisa ou lavra de minérios, sob a orientação técnica de engenheiro de minas, de que trata o § 1º do art. 349, se o contribuinte optar pela sua capitalização (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea "b");

d) os custos e as despesas de desenvolvimento de jazidas e minas ou de expansão de atividades industriais, classificados como ativo diferido até o término da construção ou da preparação para exploração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea "c");

e) a parte dos custos, encargos e despesas operacionais registrados como ativo diferido durante o período em que a empresa, na fase inicial da operação, utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea "d");

f) os juros durante o período de construção e pré-operação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º, alínea "a");

g) os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais ou de implantação do empreendimento inicial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º, alínea "b");

h) os custos, despesas e outros encargos com a reestruturação, reorganização ou modernização da empresa (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º, alínea "c").

DOCUMENTO VALIDADO

E neste aspecto, neste tópico, ausente a prova necessária.

Por esse motivo e o que mais consta nos autos, acompanho a decisão recorrida e voto por negar provimento ao recurso voluntário neste tópico, mantendo os lançamentos sobre a **base tributável de R$ 379.886,40**.

B.3) DA PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS TRABALHISTAS E CÍVEIS NÃO COMPROVADAS

A glosa efetuada somou R$ 2.664.151,26 e, segundo o Fisco, a contribuinte "*não apresentou a Parte 'A' do LALUR que demonstrasse as respectivas adições nos referidos exercícios anteriores*".

De sua parte, a recorrente sustentou estar apresentando a parte "B" do LALUR de 2010 (doc. livros_6) com o fito de comprovar a legitimidade do procedimento adotado.

Mais ainda, que (RV – fls. 2667):

> 395. A fim de comprovar que houve a reversão das provisões anteriormente constituídas, a Recorrente anexou planilha (Doc. *outros_41* da Impugnação) 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 base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Tais exclusões, inclusive, estão devidamente demonstradas no LALUR de 2010 (Doc. *livros_6* da Impugnação).

Compulsando referido arquivo não paginável (Doc. outros 41 - fls. de anexação 1960), verifiquei que o valor acima referido e que foi objeto da glosa havida, está comprovado:

Conta	Dt.lçto.	Nº doc.	Mont.em Ml	Moedl	Texto
21621001	31.03.2010	3100042009	198.808,	BRL	CONTINGÊNCIAS TRABALHISTAS / REF. 03/2010
21621001	30.06.2010	3100064387	3.035,97	BRL	VR. CONTING. TRABALHISTA REF. 06/2010
21621001	30.09.2010	3100102960	(5.365,59)	BRL	PROVISÃO CONTIGÊNCIAS TRABALHISTAS 09/2010
21621001	31.12.2010	3100593455	(99.747,72)	BRL	ADIÇÃO CONTINGÊNCIAS TRABALHISTAS DEZ10
21621003	31.03.2010	3100033740	22.046,83	BRL	PROV.CONTING.CÍVEIS RODRIGUES BARBOSA MAR/2010
21621003	31.03.2010	3100033740	-	BRL	VR.CONTING.AFILIADOS RODRIGUES BARBOSA MAR/2010

DOCUMENTO VALIDADO

			(497.690,85)		
21621003	31.03.2010	3100033740	(28.895,72)	BRL	VR.CONTING.CÍVEIS RFOR MAR/2010
21621003	31.03.2010	3100033740	2.943,96	BRL	REVERSÃO CONTING.CÍVEIS RFOR MAR/2010
21621003	30.06.2010	3100064385	-(14.464,25)	BRL	VR. CONTING. CIVEIS RFOR JUN/2010
21621003	30.06.2010	3100064385	12.153,68	BRL	REVERSÃO CONTING. CIVEIS RFOR JUN/2010
21621003	30.06.2010	3100067263	219.485,89	BRL	VR. CONTING. AFILIADOS RODRIGUES BARBOSA JUN/2010
21621003	30.06.2010	3100067306	-(113.236,54)	BRL	VR. CONTING. CIVEIS RODRIGUES BARBOSA JUN/2010
21621003	30.09.2010	3100102173	384.565,04	BRL	Baixas - PROC RODRIGUES BARBOSA AFILIADOS 3TRI
21621003	30.09.2010	3100102173	-(194.374,31)	BRL	Adições- PROC RODRIGUES BARBOSA 3TRI2010
21621003	30.09.2010	3100102173	64.932,91	BRL	Baixas- PROC RODRIGUES BARBOSA 3TRI2010
21621003	30.09.2010	3100109851	-(27.667,31)	BRL	Adições - PROCESSOS RAYES FAGUNDES 3TRI2010
21621003	30.09.2010	3100109851	2.529,70	BRL	Baixas - PROCESSOS RAYES FAGUNDES 3TRI2010
21621003	31.12.2010	3100593223	-(143.891,58)	BRL	ADIÇÃO CONTINGENCIA RODRIGUES BARBOSA DEZ10
21621003	31.12.2010	3100593223	19.736,73	BRL	BAIXA CONTINGENCIA RODRIGUES BARBOSA DEZ10
21621003	31.12.2010	3100593428	-(48.061,00)	BRL	ADIÇÃO CONTINGÊNCIAS RFOR DEZ10
21621003	31.12.2010	3100593428	7.064,34	BRL	BAIXA CONTINGÊNCIAS RFOR DEZ10
21621003	31.12.2010	3100593834	250.000,00	BRL	BAIXA CONTINGÊNCIA CÍVEIS AFILIADOS DEZ09
22513001	31.03.2010	3100033740	-(70.079,09)	BRL	VR.CONTING.CÍVEIS RFOR MAR/2010
22513001	31.03.2010	3100033740		BRL	REVERSÃO CONTING.CÍVEIS RFOR MAR/2010

DOCUMENTO VALIDADO

			71.104,87		
22513001	30.06.2010	3100064385	63.279,91	BRL	VR. CONTING. CIVEIS RFOR JUN/2010
22513001	30.06.2010	3100064385	72.413,48	BRL	REVERSÃO CONTING. CIVEIS RFOR JUN/2010
22513001	30.06.2010	3100067306	- (3.176,35)	BRL	VR. CONTING. CIVEIS RODRIGUES BARBOSA JUN/2010
22513001	30.06.2010	3100073190	2.623.377,60	BRL	REVERSÃO POR INCLUSÃO PROCESSO REFIS-NOV/09
22513001	30.09.2010	3100102173	- (753,00)	BRL	Adições- PROC RODRIGUES BARBOSA 3TRI2010
22513001	30.09.2010	3100109851	- (21.506,00)	BRL	Adições - PROCESSOS RAYES FAGUNDES 3TRI2010
22513001	30.09.2010	3100109851	47.437,88	BRL	Baixas - PROCESSOS RAYES FAGUNDES 3TRI2010
22513001	31.12.2010	3100593223	- (10.801,21)	BRL	ADIÇÃO CONTINGENCIA RODRIGUES BARBOSA DEZ10
22513001	31.12.2010	3100593428	- (174.315,73)	BRL	ADIÇÃO CONTINGÊNCIAS RFOR DEZ10
22513001	31.12.2010	3100593428	55.739,36	BRL	BAIXA CONTINGÊNCIAS RFOR DEZ10
22513002	30.09.2010	3100109850	- (2.667,64)	BRL	PROVISÃO CONTIGÊNCIAS TRABALHISTAS 09/2010
22513002	31.12.2010	3100593455	- (1.575,24)	BRL	ADIÇÃO CONTINGÊNCIAS TRABALHISTAS DEZ10
22513002	31.12.2010	3100593455	1.763,72	BRL	BAIXA CONTINGÊNCIAS TRABALHISTAS DEZ10
			2.664.151,26		

Este valor líquido representa a soma algébrica das adições e exclusões havidas no próprio ano (por trimestres), de modo que, embora o TVF aponte que a contribuinte não comprovou que teria feito em anos anteriores, a adição dos valores excluídos em 2010, vejo que a planilha acima dá suporte à elaboração do Lucro Real como consta da Parte "A" do LALUR de 2010 (fls. 1645/1646):

DOCUMENTO VALIDADO

Universo Online S/A

Página: 8

Parte A - Registros dos Ajustes do Lucro Líquido do Exercício

Demonstração do Lucro Real

CNPJ: 01.109.184/0001-95

Referente a Dezembro de 2010

Natureza dos Ajustes	Valor Conta	Valor Grupo	Valor Total
1. Lucro (Prejuízo) Antes do Imposto de Renda			107.409.122,07
2. (+) Adições			178.049.874,58
023.042 - Provisão Contingências Trabalhistas Cíveis	445.849,81		
3. (-) Exclusões			
023.042 - Provisão Contingências Trabalhistas Cíveis	3.110.001,07		

Algebricamente somando (R$ 445.849,81 – R$ 3.110.001,07) = (**R$ 2.664.151,26**)

Ateste-se que estes valores estão escriturados no LALUR 2010, partes "A" e "B" (fls. 1638/1671):

Data	Histórico		Adições	Exclusões
31/12/2010	Provisao para Causas e Litigios de Setembro de 2010.			247.131,68
31/12/2010	Resultado da Equivalencia Patrimonial de Setembro de			
31/12/2010	Provisao para Causas e Litigios de Junho de 2010.			2.862.869,39
31/12/2010	Resultado da Equivalencia Patrimonial de Junho de 2010.			
31/12/2010	Provisao para Causas e Litigios de Março de 2010.		301.761,48	
31/12/2010	Provisao para Causas e Litigios de Dezembro de 2010.		144.088,33	
31/12/2010	Resultado da Equivalencia Patrimonial de Dezembro de			

Universo Online S/A

Parte B - Controle Valores que Constituirão Ajustes do Lucro Líquido de Exercícios

Imposto de Renda

CNPJ: 01.109.184/0001-95

Referente

Conta : 023042 Provisão Contingências Trabalhistas Cíveis

Data	Histórico	Para Efeito da Correção Monetária			Controle de Valore	
		Dt. Ref.	Valor a Corrigir	Coefic.	Débito	Crédito
31/12/2009	Transferido da página 070 do livro 14					
31/12/2010	Provisao para Causas e Litigios de Março de 2010.					301.761,48
31/12/2010	Provisao para Causas e Litigios de Junho de 2010.				2.862.869,39	
31/12/2010	Provisao para Causas e Litigios de Setembro de 2010.				247.131,68	
31/12/2010	Provisao para Causas e Litigios de Dezembro de 2010.					144.088,33

Somando as colunas crédito (adições) e débito (exclusões), chega-se ao mesmo resultado acima (R$ 445.849,81 – R$ 3.110.001,07).

DOCUMENTO VALIDADO

Pelo exposto e documentos juntados, entendo comprovadas as exclusões referidas neste tópico e dou provimento ao recurso voluntário para afastar da tributação, o **valor tributável de R$ 2.664.151,26**.

B.4) DA PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS TRIBUTÁRIAS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA

Trata-se de provisão constituída em face de ação judicial *Mandado de Segurança* para fins de declaração de ***in***constitucionalidade da COFINS ***não***-cumulativa, pois que objetivou permanecer na sistemática anterior (cumulativa).

Em 2010 a recorrente aderiu a programa de parcelamento, desistindo do objeto do Mandado de Segurança, tendo verificado que em 31/12/2009 o saldo da conta de provisão era de 19,9 milhões.

Com a conversão dos depósitos em *renda da União*, teria liquidado as provisões e excluído contabilmente o valor de 19,9 milhões da BC do IRPJ e CSLL, debitando a conta de provisão 22513005, e creditando a conta depósitos judiciais 13413005, como contrapartida da reversão das provisões.

Informou que debitou o total de 20,4 milhões na Parte B do LALUR (19,9 de 13/12/2009 e 537 mil provisionados em 2010).

A decisão recorrida, embora tenha confirmado as informações sobre a ação judicial e sua desistência, via parcelamento, assentou, além de outros questionamentos, que "*não obstante tais verificações, entendo que, a fim de se resguardar a lisura do voto, entendo ser fundamental a prova das adições anteriores efetuadas na parte A do LALUR, desde 2004, visto que não logrei detectá-los nos arquivos apresentados*".

A recorrente sustenta (RV – fls. 2669):

> 410. Para que não reste dúvida quanto à essa adição, interessante conferir a conta 023035 "Provisão P/ Contingência Trib. C/ Exigib. Suspensa" da parte B do LALUR de 2009 (Doc. *livros_5* da Impugnação), na qual consta o saldo inicial de **R$ 11.245.536,11**, que, somado às adições ao longo do ano (**R$ 8.705.452,62**), resulta justamente em **R$ 19.950.988,82**. Valer dizer, ainda, que o

Conferindo o LALUR/2009 citado pela recorrente (doc. livros 5 – outros – fls. 1622- conta 023035), constatei o seguinte em 31/12/2009 (com projeção para 2010):

DOCUMENTO VALIDADO

Universo Online S/A Página: 62

Parte B - Controle Valores que Constituirão Ajustes do Lucro Líquido de Exercícios Futuros

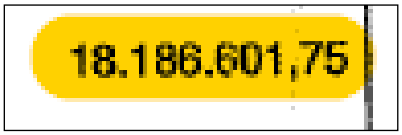
Imposto de Renda

CNPJ: 01.109.184/0001-95 *Referente a Dezembro de 2009*

Conta : 023035 Provisão P/ Contingência Trib. C/ Exigib.Suspensa

Data	Histórico	Para Efeito da Correção Monetária			Controle de Valores			
		Dt. Ref.	Valor a Corrigir	Coefic.	Débito	Crédito	Saldo	D/C
31/12/2008	Saldo Inicial						0,00	
31/12/2009	Reclassificado de 023023 - Provisão Cofins Contingências - 1% em Janeiro de 2009.					6.941.065,64	6.941.065,64	C
31/12/2009	Reclassificado de 023023 - Provisão Cofins Contingências - 4,6% Lei 10833/03 em Janeiro de 2009.					11.245.536,11	18.186.601,75	C

No detalhe o saldo:



Consequentemente, salvo se estampado em outro documento, livro ou rubrica não identificada, o montante comprovado até 2009 e que teria sido adicionado no LALUR para composição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL era de **R$ 18.186.601,75** e não de R$ 19.950.988,82 como assentado pela recorrente e objeto da autuação do Fisco.

Desse modo, dou provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar parte do lançamento no **montante tributável de R$ 18.186.601,75**, mantendo intacta a diferença de **R$ 1.764.387,07**.

B.5) DA PROVISÃO PARA DESPESAS

Como última infração, o Fisco glosou a rubrica "outras despesas", no montante de R$ 17.952.973,50 em razão de falta de comprovação de adição em períodos anteriores, especificamente no ano de 2004.

Efetivamente, não houve a entrega do LALUR/2004, mas a recorrente elaborou planilha com o demonstrativo completo do Lucro Real de 2004, abaixo reproduzida de forma resumida, devendo-se destacar que a planilha juntada está analiticamente elaborada, com todos os detalhes minuciosamente descritos (arquivo não paginável – doc. "outros – 44" – fls. 1979):

Imposto de Renda sobre o Lucro Real	

DOCUMENTO VALIDADO

Natureza dos Ajustes	***dez/04***
Receitas	378.018.722,82
Despesas	(369.457.220,26)
Lucro (Prejuízo) do Período antes IR e CS	**8.561.502,56**
Despesas IRPJ	-
Despesas CSL	-
Lucro (Prejuízo) do Período Depois IR e CS	**8.561.502,56**
Adições	
Lucros Intercompany	2.058.839,78
Atualização de Juros Pis	43.687,24
Atualização de Juros Cofins	747.622,87
Brindes	1.733.778,47
Depósito Judicial - SAT	399.425,20
Depósito Judicial - FGTS	342.558,50
Depósito Judicial - ICMS	7.632.812,12
Despesas Indedutíveis	-
Equivalência Patrimonial	10.264.799,86
Multas Indedutíveis	69.439,80
Outras Provisões	51.831.372,85
Prêmios e Gratificações	-

DOCUMENTO VALIDADO

Provisão Auditoria	-
Provisão Contingência - COFINS	594.106,36
Provisão Contingência - COFINS 1%	4.413.304,58
Provisão Contingência - ICMS e Atualização	5.989.709,90
Provisão Contingência - Trabalhistas e Cíveis	136.189,46
Provisão Contingência - COFINS 1%	4.427.517,17
Provisão PIS - Variação Cambial	43.942,77
Provisão Devedores Duvidosos	(4.621.297,97)
Provisão Perda de Investimentos (a)	19.788.636,87
Transfer Pricing	31.971,46
Variação Cambial Aplicações Financeiras	-
Variação Cambial Debentures	13.567.286,78
Total de Adições	**119.495.704,07**
Exclusões	
Outras Provisões	49.778.000,11
Reversão PLR	2.660.425,64
Amortização Ágio Zip Net	77.665.246,44
Provisão de Permutas	-
Variação Cambial Aplicações Financeiras	-

DOCUMENTO VALIDADO

Variação Cambial Debentures	-
Total de Exclusões	**130.103.672,19**
Lucro (Prejuízo) Real	**(2.046.465,56)**
(-) Compensação de Prejuízos Fiscais (30%)	-
Lucro (Prejuízo) Real depois da Compensação	**-**
1 - IRPJ a Alíquota de 15%	**-**
(-) Desconto do Adicional Federal	(240.000,00)
Base do Adicional Federal	**-**
2 - Adicional Federal de 10%	**-**
(=) Valor de Imposto a Pagar (1+2)	**-**
Deduções	
(-) Incentivos Fiscais	-
(-) Imp. de Renda Devido em Meses Anteriores	-
(-) Imp. de Renda Retido na Fonte	415.900,27
(-) Imp. Pg. no Ext. s/ Lucros, Rend. e Ganhos de Capital	-

DOCUMENTO VALIDADO

(-) Imp. de Renda Retido por Órgão Público	47.132,83
(-) Imp. de Renda Pg s/ Ganhos no Merc. de Renda Variável	1.175.791,50
Total de Deduções	**1.638.824,60**
Valor de Imposto de Renda a Recolher	-
NOTAS:	
(a) Valor adicionado em 2004 a título de "Provisão Perda de Investimento"	

Entendo, portanto, comprovada a adição do valor de R$ 17.952.973,50 às bases imponíveis do IRPJ e da CSLL, pelo que cabível sua exclusão, respeitadas as normas a respeito, das mesmas bases em períodos posteriores.

Desse modo, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste tópico para afastar os lançamentos relativos à rubrica "Provisão para Despesas" no **valor tributável de R$ R$ 17.952.973,50**.

Encerradas as análises documentais, passo aos temas subsidiários suscitados pela defesa da recorrente.

DA IMPOSSIBILIDADE DE MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO – VIOLAÇÃO AO ARTIGO 146 DO CTN

Disserta a recorrente em seu recurso voluntário fls. 2673):

DOCUMENTO VALIDADO

III.3 – Subsidiariamente – Da Impossibilidade de Modificação de Critérios Jurídicos do Lançamento – Violação ao artigo 146 do CTN

426. Ainda que se entenda pela improcedência das alegações da Recorrente acima aduzidas, o que se cogita apenas por amor ao debate, os lançamentos decorrentes das glosas das exclusões de ***(i)*** **R$ 47.016.973,76**, relativo aos juros remunerados pelos títulos emitidos pelo NKB; ***(ii)*** **R$ 10.935.793,20**, referente aos resultados das operações de *swap* não realizadas; e ***(iii)*** **R$ 379.886,40**, relativo à amortização do Contrato de Exclusividade celebrado com a Plug-In, **devem ser cancelados por violarem o artigo 146 do CTN**.

A respeito, vejo que a decisão *a quo* bem tratou da matéria, de modo que adoto como razões de decidir e como se minhas e de minha lavra pessoal fossem, na forma do artigo 50, V, § 1º, da Lei nº 9.784/1999[5] e artigo 114, § 12, I, do RICARF vigente (Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023)[6], as razões de decidir externadas pela decisão recorrida no **Acórdão nº 12-85.407 - 4ª Turma da DRJ/RJO, sessão de 14 de fevereiro de 2017**, relatoria do Julgador William da Silva Siqueira, abaixo reproduzida – (fls. 2522/2525 –eventuais destaques são do original), sem prejuízo de minhas eventuais observações ao final do voto.

> "5.171 Alega também, a Impugnante, ter havido modificação retroativa de critérios jurídicos quanto aos itens: *i)* glosas das exclusões dos juros de títulos emitidos pelo NKB; *ii)* operações de *swap* não realizadas; e, *iii)* amortização do contrato de exclusividade com a Plug-IN, solicitando, assim, o cancelamento de tais autuações por violarem o art. 146 do CTN, já que referido dispositivo vedaria a

[5]Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

[6]Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida

DOCUMENTO VALIDADO

modificação retroativa de critérios jurídicos do lançamento, e que tal modificação só seria permitida aos fatos jurídicos tributários posteriores à ciência do contribuinte dessa alteração.

5.172 Refere-se a Impugnante ao procedimento fiscal anterior (a/c 2008), quando as mesmas exclusões foram acatadas pela fiscalização.

5.173 De se consignar, nessa temática, que, a respeito do contrato de exclusividade com a Plug-IN, o argumento prospera, não devendo ser tratado nesse voto, vez que se concluiu pela falta de prova documental acerca da limitação temporal do direito adquirido, não sendo o caso de análise sobre eventual e possível mudança de critério jurídico no lançamento.

5.174 Quanto às demais glosas (Operação de *Swap* e Juros de títulos da dívida pública adquiridos no Estado da Noruega), é importante relembrar, inicialmente, a letra do citado art. 146 do CTN, a saber:

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.

5.175 Mais recentemente, a Lei n. 9.784/99, que disciplina o processo administrativo, vedou a aplicação de nova interpretação de norma jurídica *a fatos pretéritos*, conforme o art. 2º, XIII, § único, *verbis*:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...]

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

5.176 A Impugnante afirmou, em outras palavras, que a interpretação adotada nos lançamentos de ofício gera efeitos ultrativos em relação ao ano analisado, perdurando até o fim da fiscalização anterior

DOCUMENTO VALIDADO

(através do termo de encerramento). Contudo, penso que não se deve lhe atribuir razão.

5.177 A fiscalização anterior, apesar de encerrada em 22/01/2013, tratou exclusivamente do ano-calendário 2008, nesse sentido, entendo que os efeitos dos critérios adotados terão o condão de impedir que nova interpretação se preste a autorizar a revisão *daquele* lançamento (referente àquele ano-calendário) e, também, dos eventuais anteriores que tratarem do mesmo objeto. Penso ser esse o objetivo da norma, *contrario sensu* dos que advogam acerca da maior extensão dos efeitos da norma do art. 146 do CTN, pensamento com o qual não me coaduno.

5.178 Veja-se o conteúdo da súmula 227 do antigo TFR, quando expressa que *a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento.* Obviamente, não é o que está ocorrendo nestes autos.

5.179 O STF possui entendimento similar, uma vez que o "erro de direito", que é o que parece ter ocorrido na fiscalização anterior (para os tópicos em relação aos quais decidiu-se de forma diferente no presente processo), quando o auditor aceitou todas as alegações da Impugnante, não está incluído nas hipóteses do art. 149 do CTN (que justificam a revisão de ofício de lançamento). E é justamente por isso que aquele lançamento estará protegido, mesmo de uma revisão na ocorrência do citado erro, vez que o CTN objetivou, no art. 146, privilegiar o princípio jurídico da não surpresa, corolário do princípio da segurança jurídica, como nos orienta Ricardo Alexandre, em seu livro *Direito Tributário Esquematizado*, 7ª edição revista e atualizada, Editora Método: São Paulo, pg. 394.

Perceba-se que, entre as hipóteses que justificam a revisão de ofício de lançamento (CTN, art. 149), não aparece qualquer caso que possa ser enquadrado no conceito de "erro de direito".

Tenta-se proteger o princípio da segurança jurídica e o seu corolário em matéria tributária, o princípio da não surpresa, de forma a garantir que as mudanças no critérios jurídicos adotados pela Administração Tributária, no exercício da atividade do lançamento, só terão efeitos ex nunc, sendo aplicáveis somente aos casos futuros.

Assim, a título de exemplo, se a Administração Tributária vinha aceitando como correta a adoção de determinada classificação fiscal para certa mercadoria, não pode posteriormente, com base em novos critérios, alterar o entendimento de forma retroativa para a revisão de lançamentos já efetuados. (g.n.)

5.180 Cita, a título ilustrativo, os seguintes julgados do STJ:

DOCUMENTO VALIDADO

"Tributário. IPI. Mandado de segurança. Importação de mercadoria. Desembaraço aduaneiro. Classificação tarifária. Autuação posterior. Revisão de lançamento por erro de direito. Súmula 227RF [rectius: TFR]. Precedentes. Aceitando o Fisco a classificação feita pelo importador no momento do desembaraço alfandegário ao produto importado, a alteração posterior constitui-se em mudança de critério jurídico vedado pelo CTN. Ratio essendi da Súmula 227/ TRF [rectius: TFR] no sentido de que 'a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento'. Incabível o lançamento suplementar motivado por erro de direito. Recurso improvido" (STJ, t.• T., Resp 412.904/SC, Rei. Min. Luiz Fux, j. 07.05.2002, DJ 27.05.2002, p. 142).

"Tributário-IPTU-Apart-hotel: Classificação. 1. Esta Corte tem precedente, no sentido de que o município tem competência para legislar sobre IPTU, podendo classificar os imóveis, definindo quais os que devem pagar a exação municipal mais ou menos gravosa (REsp 196.027/RJ). 2. Hipótese em julgamento em que a municipalidade, de forma unilateral, alterou a classificação, invocando os princípios da isonomia e da capacidade contributiva do contribuinte, razões não elencadas no art. 149 do CTN para que se faça a revisão de lançamento (precedente desta Turma REsp 1.718/RJ). 3. Recurso especial conhecido e provido pela letra a do permissivo constitucional [art. 105, III]" (STJ, 2.• T., REsp 259.057/RJ, Rei. Min. Eliana Calmon,j. 12.09.2000, DJ09.10.2000, p. 136).

5.181 A mencionada segurança jurídica a que se refere o dispositivo do CTN, como visto, encontra-se na vedação da revisão dos atos já praticados *sob argumento da existência de novo critério interpretativo* (ou em erro de direito), pois a administração pública pode (e deve) rever *de ofício* seus próprios atos, quando eivados de ilegalidade; note-se que essa possibilidade existe até mesmo em caso de não conhecimento de recurso em face da preclusão, como nos orienta o art. 63, §2º da Lei n. 9.784/9944. Nesse sentido, também se encontra a Súmula 346 do STF45.

5.182 Por fim, importante observar que, no âmbito dessa Administração Pública Federal, apenas ao instituto da **Consulta** se reconhece a aptidão de fixação plena (anterior e ulterior) de critério jurídico com a força exonerativa do art. 146 do Código Tributário Nacional, conforme consta do art. 99, §2º do Decreto n. 7.574/11, no que se reconhece os efeitos da Solução da Consulta até à data da ciência da decisão, a saber:

Decreto nº 7.574, de 2011 (Regulamento dos processos administrados pela RFB)

DOCUMENTO VALIDADO

Da Mudança de Entendimento

Art. 99. O entendimento manifestado em decisão relativa a processo de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias poderá ser alterado ou reformado, de ofício, pela unidade indicada no inciso I do art. 92 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 50, §§ 1º a 3º).

§ 1º O consulente deverá ser cientificado da alteração ou da reforma de entendimento.

§ 2º Aplica-se o entendimento manifestado em decisão proferida por Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil aos atos praticados pelo sujeito passivo até a data da ciência, ao consulente, da alteração ou da reforma de que trata o caput .

Art. 100. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento expresso na respectiva solução, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após ser dada ciência ao consulente ou após a sua publicação na imprensa oficial (Lei nº 9.430, de 1996, art. 48, § 12).

Parágrafo único. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em solução de consulta, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na Imprensa Oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente.

5.183 Por conseguinte, considere-se, também, que na formalização da exigência do crédito ora impugnado houve a identificação de hipótese de incidência que vincula a autoridade administrativo-tributária ao ato do lançamento".

DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

No RV (fls. 2677/2679) a recorrente questiona a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Sem necessidade de maiores digressões, matéria sumulada e de observância obrigatória pelos Conselheiros do CARF:

> **Súmula CARF nº 108**
> Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício

Negado provimento ao pedido.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Esse tema merece reflexão rápida.

Exaustivamente visto no voto, este processo contemplou três diligências e, a bem da verdade, até poderia comportar mais uma, em face da forma como elas foram realizadas.

Mas como já me manifestei no início deste voto, entendo que mais uma diligência provavelmente retornaria com as mesmas conclusões das anteriores e se mostraria infrutífera, levando a que, mais uma vez, ficasse soterrado o princípio da celeridade e economia processual prescrito pela Carta Maior em seu artigo 5º, inciso LXXVIII, que impõe a condução dos processos judiciais e administrativos de forma rápida e eficiente, evitando-se prolongamentos desnecessários, tudo, claro, sem prejuízo da segurança jurídica e do direito das partes.

Assim, entendi por analisar um a um todos os documentos e ler atentamente as arguições das partes para poder elaborar o presente voto, que agora será submetido ao crivo do Colegiado.

Desse modo, pelo exposto e apoiado na Súmula CARF nº 163 ("*O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis*"), indefiro o pedido de diligência/perícia.

Com isso, pelos motivos expostos, afasto a terceira preliminar arguida pela defendente, no caso, "nulidade da diligência e violação ao artigo 59, § 3º, do PAF".

DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Sobre os lançamentos reflexos, a medida está definida no artigo 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF):

> *Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.* (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
>
> ***§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.***(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Certo, pois, que os autos devem ser lavrados de forma concomitante – artigo 9º, § 1º, do PAF e artigo 142 do CTN - e que o julgamento do principal, no caso o IRPJ, refletirá nos demais, observadas as peculiaridades de cada tributo.

Sendo os lançamentos reflexos mera decorrência do principal e havendo sido estes julgados procedentes em parte, igual sorte devem colher as demais exigências presentes nos autos.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Aprecio agora o recurso de ofício manejado pela presidência da Turma *a quo* em razão de haver sido exonerado crédito tributário no valor R$ 22.009.011,26, bem acima do limite de alçada previsto, à época, pela Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017 (R$ 2.500.000,00).

Tal exoneração deu-se pelo afastamento da multa de ofício agravada, reduzindo o percentual da multa aplicada de 112,50% para 75% (em moeda cursiva, de R$ 66.027.033,72 para R$ 44.018.022,46)

Para decidir nessa linha, o Acórdão de 1º Grau entendeu que a maior parte dos documentos foi apresentada, tendo seu Relator, a respeito, afirmado: "*Associo-me ao entendimento de que o agravamento da multa de ofício seria cabível na hipótese de haver um claro obstáculo por parte da fiscalizada em não atender as exigências impostas pelo fisco, o que não se vislumbra nos autos*".

Penso exatamente na mesma forma, como já tive oportunidade de me manifestar em acórdãos de minha relatoria. Por exemplo:

> ***MULTA AGRAVADA.***
> *O agravamento da penalidade só se mostra possível quando presentes (ou ausentes) atos do fiscalizado no sentido de tolher ou obstruir o procedimento fiscal de forma contumaz. Tendo o contribuinte, de uma forma ou outra, integral ou parcialmente, na data fixada ou após esta, apresentado o que lhe foi exigido e contribuído para que a execução fiscal se desenrolasse e chegasse ao final, descabe o agravamento (Ac. nº 1402002.511).*

Pelo exposto, acompanho a decisão recorrida e voto por negar provimento ao recurso de ofício, afastando a exoneração do agravamento da multa de ofício e fixando-a em 75%.

CONCLUSÃO

Por tudo o que se expôs e se relatou, e o que mais consta dos autos, encaminho meu voto no sentido de afastar as três **preliminares** suscitadas e, **no mérito**, i) dar provimento parcial ao recurso voluntário para, i.i) em relação à infração "omissão de receitas de vendas e serviços – cancelamento não comprovado de notas fiscais de vendas", do total lançado de R$ 208.104.613,72, **excluir o valor de R$ 124.379.910,35**, mantendo o montante de R$ 83.724.703,37; i.ii) relativamente à infração "exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real – exclusões indevidas", do total lançado de R$ 98.900.766,94, **cancelar R$ 38.803.726,51**, mantendo o montante de R$ 60.097.040,43; ii) negar provimento ao recurso de ofício, chancelando a decisão recorrida que afastou o agravamento da multa de ofício, reduzindo-a de 112,50%

DOCUMENTO VALIDADO

para 75%; iii) negar provimento ao recurso voluntário na parte em que questionada a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, mantendo sua aplicação, nos termos da Súmula CARF nº 108.

Para melhor fixação e execução do Acórdão, abaixo a tabela contendo os valores lançados, exonerados e mantidos.

Legenda no voto	**Infração 1: - vendas canceladas vlr. tributável lançado: R$ 208.104.613,72**		**Legenda no voto**	**Infração 2: exclusões indevidas vlr. tributável lançado: R$ 98.900.766,94**	
	negado provimento	**dado provimento**		**negado provimento**	**dado provimento**
A1		94.886.404,43	B.1.1	47.016.973,76	
A2		1.672.164,24	B.1.2	10.935.793,20	
A3		1.551.930,57	B2	379.886,40	
A4		21.900.795,23	B3		2.664.151,26
A5		4.368.615,88	B4	1.764.387,07	18.186.601,75
A6	83.724.703,37		B5		17.952.973,50
TOTAIS	**83.724.703,37**	**124.379.910,35**	-	**60.097.040,43**	**38.803.726,51**

RESUMO INFRAÇÃO 1	
LANÇADO	**208.104.613,72**
EXONERADO	**124.379.910,35**
MANTIDO	**83.724.703,37**

RESUMO INFRAÇÃO 2	
LANÇADO	**98.900.766,94**
EXONERADO	**38.803.726,51**
MANTIDO	**60.097.040,43**

RESUMO GERAL
INFRAÇÃO 1 + INFRAÇÃO 2

DOCUMENTO VALIDADO

LANÇADO	**307.005.380,66**
EXONERADO	**163.183.636,86**
MANTIDO	**143.821.743,80**

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Relator

DOCUMENTO VALIDADO