



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

<b>Processo nº</b>	10650.720873/2012-83
<b>Recurso nº</b>	De Ofício e Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1301-001.641 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	23 de setembro de 2014
<b>Matéria</b>	IRPJ
<b>Recorrentes</b>	Fazenda Nacional Consist Software Ltda.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007, 2008

Ementa:

**CERCEAMENTO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA.**

Uma vez que o termo de Verificação Fiscal indica claramente a origem do valor correspondente à infração apurada, não procede invocar cerceamento de defesa.

**OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA.**

Na recomposição da conta, devem ser restituídos ao Caixa os valores nela creditados com contrapartida (débito) em conta transitória Bancos C/Movimento, baixados desta contra débito de Contas a Pagar, com o histórico “Pagamento conf. Comprovante”, quando a fiscalização comprova, pelos extratos bancários, a inexistência dos pagamentos.

**RECEITA DIFERIDA NÃO LEVADA AO RESULTADO.**

Consideram-se omitidos da tributação os valores de receita baixados da conta “Receitas Diferidas” sem transitar pelo resultado e sem a respectiva adição ao lucro líquido.

**LUCRO REAL - DESPESAS INDEDUTÍVEIS - ADIÇÃO.**

As despesas não comprovadas, mesmo após intimações para tanto, devem ser adicionadas ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real.

**INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO.**

O serviço correspondente ao licenciamento de uso de *software* se consuma com sua implantação (obviamente, observadas às adequações as necessidades do cliente). Na falta de elementos que possam precisar, em cada caso concreto, em que momento foram os softwares implantados, deve ser tomada como momento da efetivação da operação a data emissão da nota fiscal, em consonância com o que dispõe o art. 1º da Lei nº 8.846, de 21/01/1994.

A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, constitui fundamento para o lançamento de ofício quando dela resultar: postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

#### REtenções na fonte - DEDUÇÃO DOS TRIBUTOS LANçADOS DE OFÍCIO.

Não cabe ao julgador analisar pleito do contribuinte, formulado em fase de impugnação ou recurso, para que sejam deduzidos dos valores lançados de ofício os tributos retidos por seus clientes e que deixaram de ser informados na DIPJ (pleito que, de fato, corresponde a uma retificação da DIPJ), se o pedido não foi instruído com a juntada de documentos devidamente contextualizados e articulados no sentido da comprovação do direito pretendido.

#### MULTA DE OFÍCIO - QUALIFICAÇÃO.

Não estando suficientemente demonstrada a conduta dolosa do contribuinte, deve a multa ser reduzida ao seu percentual ordinário.

#### MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA -

Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real ao final do ano-calendário, e, dessa forma, não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício por falta de recolhimento de tributo por estimativa.

#### LANçAMENTOS DECORRENTES - INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos litígios decorrentes quanto à mesma matéria fática.

#### IRRF - PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA - PRESSUPOSTO MATERIAL.

A ocorrência do pagamento é pressuposto material para o lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, devendo ser cancelada a parcela do lançamento correspondente aos valores cuja efetivação do pagamento não ocorreu.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, com relação ao 1) Recurso de Ofício: Por unanimidade de votos, negado provimento ao recurso. 2) Recurso Voluntário: Por maioria de votos, dado provimento parcial ao recurso. Vencido quanto a multa isolada os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães e Paulo Jakson da Silva Lucas.

(documento assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

## Relatório

Em análise recursos, de ofício e voluntário, em face da decisão da 1<sup>a</sup> Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora, que julgou procedente em parte a impugnação interposta por Consist Software Ltda.

O litígio estabeleceu-se em torno de cinco autos de infração lavrados relativos aos tributos Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), científicos ao contribuinte em 01/10/2012 e alcançando fatos geradores ocorridos em 2007 e 2008.

Para o lançamento do IRRF, a autoridade fiscal aponta três situações que redundaram na infração capitulada no art. 61 da Lei nº 8.981/91, qual seja, pagamentos a beneficiário não identificado ou sem causa, e os fatos geradores teriam ocorrido entre 12/01/2007 e 18/09/2008. A multa imposta foi de 150% para duas das situações apontadas.

Os lançamentos de CSLL, PIS/Pasep (não cumulativo) e Cofins (não cumulativa) são decorrentes das mesmas infrações apontadas no lançamento de IRPJ, assim descritas no auto de infração deste tributo:

### **001 OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS OMISSÃO DE RECEITAS**

*Omissão de receitas decorrente de Receitas Diferidas não levadas a resultado, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo, que faz parte integrante do presente Auto de Infração.*

*Fato Gerador Valor apurado Multa*

*31/12/2007 19.282.034,76 150%*

### **0002 OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL. SALDO CREDOR DE CAIXA**

*Omissão de receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo, que faz parte integrante do presente Auto de Infração.*

*Fato Gerador Valor apurado Multa*

31/08/2007 2.188.101,59 225%  
28/09/2007 1.538.577,23 225%  
30/09/2007 410.353,92 225%  
01/10/2007 233.434,68 225%  
02/10/2007 242.785,48 225%  
31/10/2007 531.456,98 225%  
03/12/2007 387.846,02 225%  
10/12/2007 6.784,00 225%  
31/12/2007 346.228,22 225%  
04/01/2008 177.574,49 225%

**0003 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS  
DESPESAS NÃO COMPROVADAS**

*Despesas de Direitos Autorais não comprovadas apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal anexo, que faz parte integrante do presente Auto de Infração.*

*Fato Gerador Valor apurado Multa*

31/12/2007 41.680.139,45 150%

**0004 INOBSERVÂNCIAS DO REGIME DE  
ESCRITURAÇÃO POSTERGAÇÃO DE RECEITAS**

*Em determinado período de apuração, o contribuinte apurou e declarou/recolheu o IRPJ em valor menor que o devido, pois deixou de reconhecer receitas tributáveis auferidas, vindo a reconhecê-las apenas em período(s) seguinte(s), conforme Termo de Verificação Fiscal anexo, que faz parte integrante do presente Auto de Infração.*

*Fato Gerador Valor apurado Multa*

31/12/2007 3.213.548,78 75%

**0005 INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO  
REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL CAUSADA POR  
POSTERGAÇÃO DE RECEITAS**

*O contribuinte reduziu indevidamente o Lucro Real em virtude de postergação no reconhecimento de receitas tributáveis, resultando no não recolhimento (ou recolhimento a menor) do IRPJ, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo, que faz parte do presente Auto de Infração.*

*Fato Gerador Valor apurado Multa*

31/12/2007 23.729.026,21 75%

**0006 INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL CAUSADA POR POSTERGAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS**

*O contribuinte reduziu indevidamente o Lucro Real em virtude de postergação no reconhecimento de custos ou despesas dedutíveis, resultando no não recolhimento do IRPJ no(s) período(s) em que reconheceu o custo ou despesa postergada, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo, que faz parte do presente Auto de Infração.*

*Fato Gerador Valor apurado Multa*

*31/12/2008 14.083.000,851 75%*

**0007 ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL.**

*Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo, que faz parte integrante do presente Auto de Infração.*

*Fato Gerador Valor apurado Multa*

*31/07/2007 2.907.409,48 150%*

*31/08/2007 3.540.097,19 150%*

*28/09/2007 2.465.628,34 150%*

**0008 MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

*Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.*

*Fato Gerador Multa*

*31/07/2007 363.426,19*

*31/08/2007 716.024,84*

*20/09/2007 551.819,94*

*31/10/2007 125.959,65*

*30/11/2007 3.919.512,36*

*31/12/2007 8.300.496,94*

*31/01/2008 598.665,16*

*28/02/2008 61.319,46*

*31/03/2008 197.764,40*

30/04/2008 202.268,74  
30/06/2008 3.867,24  
31/07/2008 24.486,98  
31/08/2008 41.966,03  
30/09/2008 39.249,59  
31/10/2008 5.992,47  
30/11/2008 16.773,76  
31/12/2008 73.595,74

Em impugnação tempestiva o contribuinte, em preliminares, suscitou:

i) A decadência relativamente às multas isoladas incidentes sobre o IRPJ e CSLL, para os períodos anteriores a 30/09/2007;

ii) A nulidade do lançamento no tocante à postergação de despesa relativamente ao fato gerador 2008, no valor de R\$ 14.083.000,85, alegando que em momento algum ficou consignando no auto de infração ou no Termo de Verificação Fiscal quais foram as bases do valor dos custos levados do exercício 2008 para 2007 no total de R\$ 30.258.236,66, segundo o anexo IV ao dito Termo;

iii) A nulidade do lançamento de IRRF no tocante aos valores que, embora tenham sido creditados na conta corrente bancária da impugnante, foram considerados pagamento sem causa a beneficiário não identificado. Alega que para a infração relativa a pagamento sem causa deve ser comprovada a existência, pelo menos, de pagamento, constituindo erro material fazer incidir o imposto de renda na fonte sobre valor por ela recebido.

Quanto ao mérito, suas razões de defesa podem ser assim sintetizadas:

### SALDO CREDOR DE CAIXA

Alegou ser equivocada a interpretação da autoridade fiscal, particularmente em razão de ter adotado critério diverso para débitos e créditos efetuados a título de ajuste quando da reconstituição da conta caixa, como será demonstrado a seguir.

Disse ter esclarecido a razão do saldo credor de caixa, e que, ao longo da fiscalização esclareceu quase todos os lançamentos que foram lançados à crédito de caixa como recurso para vincular os registros contábeis à realidade. Reportou-se ao documento de fl. 181, como de fundamental importância para compreender a razão pela qual foi necessária a recomposição da conta 11101 Caixa. Transcreveu a resposta dada à fiscalização, na qual esclarece que, conforme razão analítico anexo, os lançamentos questionados são decorrentes do recebimento de duplicatas, e foram efetuados na conta Caixa por falta de identificação do cliente, pelo banco, na data do recebimento.

Por isso, optou-se por fazer o lançamento a débito do Banco e a Crédito do Caixa, sendo que, posteriormente, foram feitos lançamentos a débito de Caixa e a crédito de Duplicatas a Receber. Informou ter recomposto o saldo da conta Caixa excluindo esses

lançamentos "temporários" feitos para reconhecer a entrada real dos recursos na conta corrente bancária. Esclareceu que tal procedimento implicou distorção nos saldos da conta Caixa e da conta Duplicatas a Receber, tendo sido efetuados lançamentos de ajuste para reparar os efeitos do lançamento temporário, os quais eram feitos entre Caixa e Duplicatas a Receber, sendo que a primeira conta recebia o 'ESTORNO' do lançamento e a segunda a baixa das duplicatas pagas.

Disse que, após nova intimação voltou a comprovar 100% dos valores de pagamento de duplicatas que deveriam ser creditados na conta DUPLICATAS A RECEBER, o fiscal aceitou mais de 97% dos valores, refez os cálculos da recomposição do saldo da conta Caixa, consignando, ainda, que nessa recomposição considerou a conta 11202 BANCOS C/ MOVIMENTO, que teria recebido recursos apenas da conta Caixa.

Ressaltou que nessa recomposição foram acolhidas as explicações de recebimento/pagamentos de empréstimos, que justificou em parte (97%) os valores que teriam suprido o caixa. Por se tratar de valores que não entraram efetivamente na empresa, conforme reconheceu a própria autoridade fiscal, os valores lançados a débitos de caixa (no total de R\$ 47.295.290,00) foram ajustados a crédito da conta Caixa. Sendo assim, os ajustes a débito de Caixa decorrentes dos "lançamentos temporários" comprovados foram anulados pelos ajustes a crédito decorrente dos empréstimos, apurando-se novo saldo credor de caixa.

Nesse passo, disse que o saldo credor de caixa apontado pela fiscalização não tem origem nos lançamentos a crédito decorrentes da baixa de duplicatas, mas sim em ajustes decorrentes da baixa dos créditos, por empréstimos, que a empresa tinha frente a empresa ligada. Mencionou que a fiscalização adota critérios diferentes para débitos e créditos lançados na conta Banco C/Movimento recomposta juntamente com a conta Caixa. Como a fiscalização não encontrou nos extratos bancários os créditos pelo pagamento dos empréstimos, reconheceu que os valores não poderiam ter sido transferidos para o caixa da empresa e, por essa razão, deveriam ser retirados do caixa (ajuste a crédito). Por outro lado, os ajustes realizados na conta Duplicatas a Pagar e na Conta Bancos C/ Movimento, igualmente inexistente nos extratos bancários, foram consideradas saídas efetivas.

Alegou que a autoridade fiscal simplesmente 'declara' que houve a saída do recurso como se pudesse, e que essa saída, negada pela impugnante, não pode ser presumida, cabendo ao Fisco prová-la.

Ponderou que, ainda que se admitisse a tese da fiscalização de adulteração da contabilidade para encobrir o saldo credor de caixa, é relevante notar que essa medida jamais poderia se enquadrar no caput do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, pois essa alteração se houvesse ocorrido, não visaria reduzir tributo, pois dela decorre apenas presunção legal de omissão de receita, que não se confunde com omissão de receita. Aduziu que o artigo 44 da Lei nº 9.430, editada em 1996 (portanto, posterior à Lei nº 8.137, de 1990) não determina o qualificação da multa pela ocorrência de crime contra a ordem tributária, mas sim se restar caracterizado crime de sonegação, fraude ou conluio (artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964).

Disse ser descabido o agravamento da multa pela falta de apresentação de Registros Contábeis Auxiliares. Primeiramente, porque esse livro é obrigatório para quem efetua lançamentos globalizados, o que não é a regra para a impugnante. Argumentou que se a fiscalização entende que a escrita contábil é inservível, ela teria o poder de, após caracterizar tal situação, arbitrar o resultado, mas não poderia exigir documento ao qual o contribuinte não está obrigado. Poderia pedir esclarecimentos sobre os lançamentos que entendeu pouco claros

em razão da repetição do histórico, poderia até mesmo desqualificar a escrita, mas não poderia exigir que o contribuinte escriturasse um livro apenas para atender a uma fiscalização específica.

Disse que o absurdo é ainda maior quando se nota que a própria fiscalização assevera, no Termo lavrado em 27/08/2012, que foram apresentados demonstrativos que compõem lançamentos na conta caixa (fl. 3055). Afirmou que atendeu a fiscalização esclarecendo a composição e origem dos lançamentos contábeis, prestou todos os esclarecimentos pedidos, apresentou os arquivos previstos nos artigos 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 1991 e, no tocante a documentação técnica sobre o sistema de processamento de dados prevista no artigo 38 da Lei nº 9.430/96 não foi solicitada, não existindo motivo para qualificar a multa nos termos do artigo 44, parágrafo 2º, da Lei nº 9.430/96, pois nenhuma das hipóteses prevista em lei para qualificação da multa ocorreu.

## RECEITAS DIFERIDAS NÃO LEVADAS A RESULTADO

Alegou que na resposta apresentada em 01/08/2012 (fl. 3380/3383) é possível observar que o contribuinte demonstrou os lançamentos que foram feitos na conta 23101 Receitas Diferidas. No resumo é possível observar que foram feitos dois lançamentos a crédito na indigitada conta que somaram R\$ 17.062.638,92 cuja contrapartida a débito foi feita na conta 113051 Duplicatas a Receber. Esses lançamentos possuem como histórico a expressão "Transferência", sendo um lançamento efetuado em 31/01/2007 e outro em 31/0/2007. Posteriormente, em 30/06/2007, consta o lançamento à débito de R\$ 19.282.034,76 cuja contrapartida a crédito foi a mesma conta 113051 Duplicatas a Receber, ou seja, os lançamentos entre as contas Duplicada a Receber e Receitas Diferidas quase se anulam.

Informou que esses lançamentos com históricos de "Transferência" tiveram evidente intuito de reverter o saldo da conta Receita Diferida, contudo, não resolveram a questão relativa à antecipação das receitas inicialmente diferidas em maio, junho e dezembro de 2006 e a receita de janeiro de 2007, que se pretendia diferir, conforme demonstrado às fls. 3381/3383.

Acrescentou que quando esclareceu à fiscalização que o lançamento no valor de R\$ 19.282.034,76 correspondia a estorno de valores tributados antecipadamente, na verdade estava tratando não de estorno do saldo da conta Receita Diferidas (que por ser conta de receita, evidentemente, possui saldo credor e somente teria seu saldo recomposto com lançamento a crédito), mas sim a redução do saldo da conta Duplicatas a Receber, que acabou com saldo indevidamente aumentado através dos lançamentos feitos na tentativa de reverter os efeitos da antecipação das receitas.

Disse ter demonstrado que os lançamentos de R\$ 14.563.839,50 e R\$ 2.498.799,42 feitos a débito de Duplicatas a Receber e a crédito de Receitas Diferidas foram totalmente revertidos, retirando da conta de Duplicatas a Receber o valor que acabou sendo indevidamente registrado nela (doc. 2). Sendo assim, mesmo que o raciocínio utilizado pela autoridade fiscal fosse procedente - o que admitia apenas por hipótese - o valor da redução da conta Receitas Diferidas não levada a resultado seria de R\$ 2.219.395,84. E mais, esse valor não poderia jamais ser considerado receita omitida, uma vez que devidamente escriturado. Alegou que a omissão de receita, se não estiver baseada em presunção legal, se caracteriza pela comprovação pela fiscalização da efetiva omissão, e que se houvesse infração no caso em tela, ela seria de postergação de receitas, ou seja, a mesma lógica empregada pela fiscalização em

relação aos contratos com o Banco ABN e Telefônica e que resultaram na infração 005 do auto de infração.

### **PAGAMENTO SEM CAUSA A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO**

Destacou que a infração apontada pela fiscalização tem origem nos lançamentos contábeis e que a conclusão é de existência de pagamento sem causa. Disse que por se tratar de valores relativos a receitas, não há como demonstrar pagamentos, na medida em que se trata de recebimentos. Além disso, em momento algum a fiscalização comprovou o pagamento, a saída do recurso da empresa, porque ela jamais aconteceu.

Ressaltou já ter apresentado a relação das duplicatas recebidas que compõem os valores, as quais não foram aceitas como prova devido a pequenas diferenças, decorrentes de juros ou descontos.

Sobre os pagamentos identificados pela fiscalização a partir de extratos bancários, disse que apresentou cópias de cheques, contratos e outros documentos que comprovam quem seriam os respectivos beneficiários, e que, mesmo identificados os beneficiários através dos cheques, foi constituído o crédito pelo pagamento sem causa a beneficiário não identificado. Afirmou ser incompreensível que um pagamento em que a empresa demonstra a quem pagou pode ser considerado como entrega de recurso a beneficiário não identificado.

### **ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL- DESPESAS DE DIREITOS AUTORAIS NÃO COMPROVADAS**

Sobre os valores referentes a baixa de obrigações que, segundo o Termo de Verificação Fiscal, se caracterizam como pagamento sem causa de valores de direitos autorais que deveriam ser remetidos ao exterior, alegou que desde o princípio tentou esclarecer que parte dos valores lançados em Contas a Pagar são relativos a Provisões para pagamentos de direitos autorais e, como provisão, não possuem documentos que os suporte. Disse ser correto que essas provisões deveriam ser adicionadas ao Lucro Líquido para apuração do Lucro Real, mas não porque são despesas não comprovadas ou porque foram pagos a terceiros não identificados.

Reconheceu que, de fato, as provisões que afetaram o resultado do exercício deveriam ter sido adicionadas e se houve erro na apuração do IRPJ e da CSLL, o erro foi justamente deixar de fazer as adições relativas às provisões. Contudo, a fiscalização jamais quis aceitar que os valores baixados de Contas a Pagar não dizem a respeito a pagamentos, mas a estorno de provisão. Alegou ser evidente que a fiscalização preferiu adotar um raciocínio tortuoso, sem base legal e sem amparo em elementos de prova, para constituir créditos tributários muito maiores que os devidos em razão do erro de deixar de somar as provisões ao resultado fiscal.

Afirmou que a técnica contábil utilizada representou apenas um ajuste contábil, e que não caberia ajuste tributário, tendo em vista que as despesas realmente eram dedutíveis, pois incorridas nas datas dos lançamentos.

A respeito do contrato entre a Consist International Inc. e a SAGA, invocado pela autoridade fiscal para fundamentar o auto de infração, disse tratar-se de prova ilícita.

Alegou que a Consist Software, empresa brasileira com personalidade jurídica distinta, não é parte dele, não estando vinculada às cláusulas e condições contempladas no seu bojo.

Afirmou que o lançamento do crédito tributário relativo a despesas de direitos autorais não comprovadas incidiu em erro material, sendo causa da nulidade do lançamento. Isso porque, mesmo identificando todos os lançamentos feitos a título de provisão (portanto não passíveis de comprovação das despesas), o fisco optou por tributar parte dos valores como despesas não comprovadas. Mencionou que, mesmo havendo erro material, os enquadramentos legais citados no auto de infração parecem relacionados às despesas indedutíveis que devem ser adicionadas ao lucro líquido na apuração do lucro real, alegando “descolamento” do enquadramento.

Disse parecer claro que a fiscalização, em algum momento, reconheceu que os ajustes feitos tiveram por origem as provisões (não passíveis de comprovação através de documentos, pois não são despesas efetivas, mas meras estimativas), mas resolveu mudar seu entendimento, caracterizando erro de fato do lançamento.

### **INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL CAUSADA POR POSTERGAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS**

Sobre a acusação de inobservância de regime de competência relacionada com o deferimento de receitas relativas às notas fiscais 1369 e 1525, repudiou o raciocínio da autoridade fiscal, de que a entrega dos meios físicos contendo os softwares e os manuais técnicos comprova a efetiva prestação de serviços. Argumentou que não se trata de comercialização de coisa móvel, que seus contratos são contratos de licença em que os valores são considerados receita de prestação de serviços (por não corresponderem a venda de software de prateleira), e que a licença obriga o usuário a pagar o preço antecipado e lhe garante a eficiência do produto por um prazo. Essa garantia de eficiência gera despesas que, necessariamente, devem ser imputadas ao produto comercializado (no caso, um serviço), conforme prevê o art. 8º da lei dos Softwares (Lei nº 9.606/98).

Alegou que a comercialização dos programas licenciados pela Consist implica diversas fases e, ligadas a elas, diversas obrigações<sup>1</sup>, e que a entrega da versão do programa não esgota suas obrigações contratuais, como supõe a fiscalização. Que a fase mais importante do licenciamento é a chamada fase de implementação, que pode durar meses e que pode demandar diversos ajustes e adaptações para tornar o produto compatível com o uso que o cliente pretende fazer do programa. E que somente ao final da fase de implementação é que se dá por concluída a prestação do serviço correspondente ao licenciamento do software.

Ponderou que, tendo em vista a dificuldade de caracterizar em que momento está concluído um “serviço” de licenciamento (aparentemente, o serviço deveria durar todo o período da licença), a melhor opção é a data de emissão do documento fiscal para receber o valor devido. E que, demais disso, a empresa sempre negocia com o cliente a data mais próxima da assinatura do contrato para a emissão do documento fiscal, pois somente a partir daí é que o valor passa a lhe ser devido, ainda que a implementação não esteja concluída.

Especificamente sobre o contrato entre a Consist e a Telefônica (nota fiscal 1369), disse que ele contempla a venda de *upgrade*, de licença de uso de novas aquisições e de

Documento assina<sup>1</sup> Reporta-se às fls.: 1939 dos autos e Docs 43 e 5)01

Autenticado digitalmente em 15/12/2014 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 24/03/2015 por VA

LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por VALMIR SANDRI

Impresso em 25/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

garantia de atualização técnica, com diferentes condições para cada produto. E que a proposta comercial na qual se baseou a fiscalização para estabelecer o prazo de 30 dias da assinatura do contrato, que foi anexada ao contrato, em momento algum teve suas condições confirmadas ou informadas pelas partes, e que o documento válido é o acordo firmado entre as partes, cuja cláusula terceira estabelece que o valor correspondente à aquisição de novos softwares deveria ser faturado em janeiro de 2008. Assim, somente a partir daquela data é que o valor passaria a lhe ser devido, independentemente da instalação ou da conclusão da implementação estar concluída. Aduziu que o próprio contrato afirma que a prestação de serviço (*upgrade*) somente se concretizaria em 2008, e assim, a receita de R\$ 4.700.943,00, relativa a essa nota fiscal, pertence comprovadamente ao ano de 2008.

Sobre o contrato com o Banco ABN Amro Real (nota fiscal 1525), disse que a proposta estabelece que seu objeto é a contratação de licenças de uso de upgrade para o período de 01/11/2007 a 31/10/2010, e que o *upgrade* de 6000 MSU's não se deu de uma única vez, mas, de acordo com o cronograma previsto no anexo I, e que seria realizado mês a mês, e somente em outubro de 2010 a respectiva aquisição se completaria. Afirmou que o autuante relegou a segundo plano o fato de as novas licenças contemplarem mais 6000 MSU's, e que do total das licenças contratadas por R\$ 60.000.000,00 ainda restariam 3.404 MSU's a serem instaladas. Argumentou que, a prevalecer o raciocínio que norteou a fiscalização, o tributo a ser exigido seria só do que estava instalado, e não do valor total do contrato.

Argumentou que as premissas estabelecidas pela autoridade fiscal são inconsistentes, pois: (i) deixa de considerar a data da lavratura do contrato (21/12/2007) de licença de uso perpétuo; (ii) desconsidera que o licenciamento de software é processo que não ocorre instantaneamente; (iii) ignora o fato de as licenças comercializadas não terem sido totalmente instaladas, o que denota que o “serviço” não estava prestado; ignora que ficou acordado o pagamento das licenças até 31/12/2008, momento que sequer estava concluída a prestação dos serviços, ou seja, o faturamento ocorreu antes do previsto na legislação.

Disse que, por se tratar de serviço, o licenciamento do software só se considera prestado ao final do processo de implementação de todas as licenças contratadas.

Ponderou que, se prosperar a tese do autuante, que leva em conta a data do contrato para incluir no resultado do ano-calendário de 2007 o valor de R\$ 60.000.000,00 (NF 1525, datada de 15/01/2008) e R\$ 4.700.943,00 (NF 1369, datada de 03/01/2008), igualmente deveria ser excluídos deste ano os valores referentes a todos os contratos firmados antes de 2007, o que resultaria em imposto pago a maior para os anos-calendário de 2007 e 2008.

## MULTA OU JUROS ISOLADOS DE IRPJ E CSLL

Alegou que a norma prescreve a aplicação de multa sobre estimativa cujo pagamento deixar de ser efetuado. Essa estimativa, portanto, deve ser aquela apurada pelo contribuinte e não paga. Não se aplica aos casos de apuração de infrações lançadas de ofício.

## DOS RECOLHIMENTOS DE IRRF NÃO CONSIDERADOS

Ponderou que se a fiscalização pretende apurar tributos deveria considerar não só os valores das infrações que identificou, mas também todos os valores de tributos pagos pela impugnante. Alegou se a autoridade tivesse se preocupado em demonstrar os valores das retenções na fonte iria constatar que dentre os valores de IRPJ considerados na DIPJ 2008 valores consideráveis deixara de ser aproveitados.

Como exemplo, mencionou a nota fiscal 6633 do Banco do Brasil, no valor de R\$ 50.000.000,00, cujo pagamento feito em 16/01/2007 somou R\$ 45.274.000,00, e a retenção de 9,45% deve ser considerada na apuração dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, uma vez que não compõe os valores informados da DIPS 2008, uma vez que a informação somente foi colocada na DIRF pelo Banco do Brasil em setembro de 2012. Juntou a conciliação entre DIRF e DIPJ com o objetivo de demonstrar outros valores que foram desconsiderados na apuração do lançamento de ofício, e postulou que sejam apropriados aos valores lançados de ofício os tributos retidos pelos seus clientes que deixaram de ser informados na DIPJ destes exercícios.

## DO DIFERIMENTO DE RECEITAS

Argumentou que o diferimento de receitas é um direito seu, pois os custos incorridos na venda das licenças, inclusive de direitos autorais, podem ser apropriados ao resultado na medida em que acontecem, devendo ser observado o princípio de que as receitas devem ser apropriadas aos resultados no mesmo período em que os custos e despesas necessários a sua obtenção. Disse ser legítimo o procedimento de diferimento de receitas por parte de fornecedores de licenças de software, da mesma forma que as empresas que adquirem licenças de softwares promovem o diferimento de valores pagos a esse título (conforme dispõe o artigo 325, inciso I, alínea "a", do RIR/99), por um período de alguns anos em função da obsolescência do produto.

## PEDIDO

Requeru, afinal, pela ordem:

- a) que seja reconhecida a nulidade do auto de infração por conter vícios que impedem a sua subsistência, determinando o seu arquivamento;
- b) a decadência da multa exigida isoladamente das exações fiscais do período de 01/01/2007 a 30/09/2007;
- c) que sejam exonerados os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF;
- d) que seja declarada a inexistência de omissão de receita na apuração do saldo credor de caixa;
- e) que seja utilizado critério único para compor a base de cálculo dos impostos, apurando os novos débitos e créditos para efeito de lançamento;
- f) que as multas sejam recalculadas, se devidas forem, na sua graduação mínima, pois inexiste qualquer fato que possa justificar a sua aplicação em percentual maior.

A Turma de Julgamento decidiu pela procedência parcial da impugnação, exonerando apenas parte do IRRF lançado, com os respectivos acessórios, em decisão assim ementada:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.  
INOCORRÊNCIA.*

*Não há que se falar em cerceamento de defesa quando o valor apurado pela autoridade lançadora advém de somatório de quantias informadas pelo próprio contribuinte, consoante se infere do relato fiscal e das intimações realizadas.*

*OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.*

*A escrituração de saldo credor de caixa caracteriza a omissão de receita, quando o contribuinte não prova a improcedência dessa presunção.*

*RECEITA DIFERIDA NÃO LEVADA AO RESULTADO.*

*Tratando-se a conta “Receitas Diferidas” de uma obrigação com terceiros, em face de recebimentos antecipados de serviços a serem prestados, esta tem natureza de conta do passivo. Assim, consideram-se omitidos da tributação os valores de receita baixados dessa conta sem transitar pelo resultado e sem a respectiva adição ao lucro líquido.*

*LUCRO REAL. DESPESAS INDEDUTÍVEIS. ADIÇÃO.*

*As despesas não comprovadas, mesmo após intimações para tanto, devem ser adicionadas ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real.*

*INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO.*

*A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, constitui fundamento para o lançamento de ofício quando dela resultar: postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.*

*RETENÇÕES NA FONTE. DEDUÇÃO DOS TRIBUTOS LANÇADOS DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.*

*Incabível a dedução, dos tributos lançados de ofício, de valores retidos na fonte que não guardam correlação com as infrações apontadas no lançamento, mormente quando a análise desse pleito se consubstancia em nova auditoria fiscal.*

*MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.*

*Verificada a ocorrência do dolo, próprio dos casos previstos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o que inclusive pode se dar por meio de artifícios contábeis, deve ser duplicado o percentual de 75% da multa de ofício.*

*MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. DECADÊNCIA.*

*Constatado que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento*

Documento assinado digitalmente conforme obrigatório do imposto sobre a base estimada, sem demonstrar

Autenticado digitalmente em 15/12/2014 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 24/03/2015 por VA

LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por VALMIR SANDRI

Impresso em 25/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*que este não era devido, é cabível o lançamento da multa de ofício isolada. Tratando-se de hipótese de lançamento de ofício, a contagem do prazo decadencial rege-se pela regra estabelecida no art. 173, I, do CTN.*

***DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.***

*A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos litígios decorrentes quanto à mesma matéria fática.*

***IRRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA.. PRESSUPOSTO MATERIAL.***

*Em face de presunção legal, sujeitam-se à incidência do imposto de renda, exclusivamente na fonte, aqueles pagamentos efetuados pela pessoa jurídica a beneficiário não identificado, assim como os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.*

*A ocorrência do pagamento é pressuposto material para o lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, devendo ser cancelada a parcela do lançamento correspondente aos valores cuja efetivação do pagamento não ocorreu.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Foi interposto recurso de ofício.

Ciente da decisão em 28/05/2013 (fls. 5279), o contribuinte ingressou com recurso em 27 de junho seguinte, articulando as seguintes razões:

**1- Preliminar de nulidade do julgamento**

Preliminarmente, afirma ser nulo o julgamento quanto ao item 6 do auto de infração (redução indevida do lucro real causada por postergação de custos e despesas) .

Diz ser imperioso que o fato imponível e a determinação da matéria tributável estejam claramente indicados no auto de infração, e que a Turma de Julgamento, não obstante tenha identificado que a autoridade lançadora deixou de descrever precisamente os fatos que resultaram no lançamento de Postergação de Custo, tentou remediar a situação, indo buscar nos demais documentos dos autos a origem para o valor de R\$ 30.258.236,66, que corresponderia, segundo os julgadores, á soma das parcelas indicadas às fls. 1664/1666 e 2214. Diz que o voto faz inserções no texto original para conferir-lhe clareza.

**2- Preliminares de nulidade do lançamento.**

Ainda em sede de preliminares, invoca a nulidade do lançamento por decadência e por cerceamento de defesa.

**2.1-Decadência:**

Afirma que o sujeito passivo efetuou recolhimentos de estimativas relativamente ao período de julho a outubro, e assim, a estimativa apurada e paga pelo sujeito passivo se subsume ao critério de lançamento por homologação previsto no art. 150 do CTN. Ademais, o art. 112 do CTN dispõe que as normas sobre penalidade devem ser interpretadas restritivamente, e de maneira mais favorável ao contribuinte, em caso de dúvida quanto à punibilidade. Requer seja reconhecida a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos antes de 30/09/2007

## 2.2- Cerceamento de defesa

Para embasar a nulidade por cerceamento de defesa, alega, em síntese, o seguinte:

Ao apontar os valores que teriam sido indicados pela própria recorrente em resposta a um dos termos de intimação, a decisão somente confirmou que, de fato, a origem do montante postergado foi omitida no auto de infração. Ademais, os valores apontados pela fiscalização e pela autoridade julgadora são contas de passivo e não conta de resultado. Assim, como poderia inferir sobre custos relativos à nota fiscal supostamente postergada se sequer foram examinadas as contas de resultado? Como pode haver conclusão sobre CUSTOS se a fiscalização abordou apenas os direitos autorais, que representam apenas parte dos custos?

No cabeçalho das fls. 1664/1667 consta, em letras garrafais “COMPOSIÇÃO DOS SALDOS CONTAS A PAGAR 2008” – “RELATÓRIO 1”

Às fls. 1646 foi acostada folha do Razão Analítico da conta 21518-8 – CONTAS A PAGAR (ou seja, passivo) e à fl. 1640 a Recorrente trata da Constituição de Provisões – Relatório 1”, vindo, ao final, dizer:

*Sendo assim, as provisões contabilizadas em Contas a Pagar foram decorrentes do total das Notas Fiscais relacionadas nos contratos de câmbio, conforme relatório 01 anexo.*

Como se pode notar, não existe menção a custos nos documentos citados. A resposta da impugnante trata tão somente as remessas relativas a direitos de propriedade intelectual. Ademais, ainda que as despesas com direito autorais possam compor o custo do serviço, evidentemente não são os únicos. Se a fiscalização pretendia deslocar os custos relativos à nota fiscal 1525, deveria ter intimado a Recorrente a apresentar custos correspondentes à nota fiscal, não simplesmente inferir o **montante** deles e escamoteá-lo sob um valor numérico obscuro inserido num anexo do termo de Verificação Fiscal.

Afirma, afinal que o procedimento fiscal é ilegítimo e limitou o exercício da ampla defesa.

## 3- Mérito:

### 3.1- Omissão de Receitas de Vendas de Serviços.

Reedita as razões declinadas na impugnação.

Diz que o Relator demonstrou ter compreendido que o valor lançado a débito (portanto uma baixa) na conta Receitas Diferidas foi um estorno, e que o valor estornado fora levado a resultado em 31/01/2007, compondo o montante de R\$ 25.538.738,00 (esse

lançamento foi entre a conta Receitas Diferidas e a conta de resultado 62113- Serv.Efet. Exerc.).

Acrescenta que o julgador parece questionar o próprio procedimento da fiscalização, colocando em dúvida os argumentos apresentados pela contribuinte no curso da ação fiscal, ao assentar que o fato de a nota fiscal 7608 PAO ter sido apropriada em parte lança dúvida quanto ao argumento de que os R\$ 19.282.034,76 teriam sido levados antecipadamente ao resultado. E indaga: “*Será que o D. Julgador verificou que TODAS AS NOTAS FISCAIS citadas foram apropriadas em parte? Basta examinar os documentos de fls. 3381/3383.*

Em seguida, menciona que o julgador faz referência às fls. 3381/3383, mas questiona a falta de esclarecimentos sobre a NF 7608 PAO. E argumenta que se o Julgador entende que a fiscalização não elucidou o caso completo, deixando de exigir esclarecimentos sobre a dita Nota Fiscal, não é correto imputar a ocorrência de omissão de receitas. Da mesma forma, se o Julgador entendeu que os fatos não estavam claros e havia dúvidas sobre o valor tributado antecipadamente, deveria requerer a realização de diligência. Diz que a Turma de Julgamento tomou o caminho mais curto, e repisou o argumento equivocado da Fiscalização a respeito do Estorno.

Diz que a Turma de Julgamento não se pronunciou sobre o fato de a autoridade lançadora ter se baseado em elementos da contabilidade para concluir sobre a suposta omissão de receitas, pois não se trata de presunção (saldo credor de caixa, passivo fictício, depósito de origem não comprovada) e tampouco de omissão de receita efetiva.

Alega que não se pode simplesmente dar tratamento de omissão de receitas a um valor devidamente escriturado para, com isso, tornar irrelevante o momento em que se verifica o fato que permite presumir a suposta omissão de rendimento.

Diz que não há previsão legal para considerar omissão de receita a falta de tributação de receita diferida, particularmente porque sempre estiveram escrituradas e se não foram levadas a resultado, há que se determinar o período em que deveria ter sido tributada de acordo com a época do faturamento. Reporta-se a voto proferido no Acórdão 1402.00753, que trata de omissão de receita.

Resume o caso dizendo existirem duas situações:

1. A primeira é a redução de conta do passivo (Receitas Diferidas) contra conta de ativo (Duplicatas a Receber), cujo motivo foi o estorno de lançamento no total de R\$ 17.062.638,92, que havia aumentado ambas as contas como tentativa de recompor o saldo de Receitas Diferidas, que fora, segundo o critério da Recorrente, apropriadas antecipadamente;
2. Do total de R\$ 19.282.034,76 baixado da conta Receitas Diferida, restaria R\$ 2.219.395,84 que competiria ao fisco demonstrar que se tratou de receita não escriturada (portanto, omissão de receita). Para tanto, bastaria examinar as notas fiscais do sujeito passivo emitidas em 2007 e verificar se se tratava de receitas d período não levada a resultado. O que não se pode admitir é presumir a ocorrência de omissão de receitas sem base fática ou legal !

Diz que na impugnação se insurgiu exatamente sobre a falta de comprovação da suposta omissão de receitas e da ausência de base legal que autorize a presunção de omissão de receitas, e que esses aspectos foram ignorados pela Turma de Julgamento.

Aduz que a fiscalização não se aprofundou, como deveria, na apreciação da suposta omissão, se houve ou não recolhimento do PIS e da COFINS em relação aos valores devidamente escriturados para o regular e necessário efeito de compensação, uma vez que houve recolhimento desses tributos em regime de retenção na fonte pagadora.

Afirma que, tendo restado demonstrado que não houve manipulação contábil da conta Duplicatas a Receber para suportar a baixa de Receitas Diferidas, não cabe a qualificação de multa. Outrossim, se sequer restou demonstrada a ocorrência de omissão de receitas, não se pode vislumbrar a ocorrência de crime ou do aspecto volitivo que caracteriza o dolo.

### **3.2- Omissão de Receitas de Vendas de Serviços – Saldo Credor de Caixa.**

Alega que o principal argumento apresentado na impugnação foi a falta de homogeneidade no critério de recomposição da conta Caixa promovido pela Fiscalização, e o reedita. Afirma que o julgador não tratou da ambiguidade do critério na reconstituição da conta. Diz que os valores questionados não foram lançados a débito de Caixa, como afirma o Relator, mas sim a crédito de Bancos, como constou no quadro apresentado na Impugnação. Ressalta que não se trata de comprovar a entrada de recursos, como entendeu o julgador, mas de entender que o recurso não saiu da empresa. Afirma que a prova requerida (de inexistência da saída de recursos) seria prova impossível, mas o julgador inverteu a lógica para dizer que a prova seria do ingresso do recurso.

Aduz ser descabido o agravamento da multa pela falta de apresentação de Registros Contábeis Auxiliares. Pondera que esse livro só é obrigatório para quem faz lançamentos globalizados, o que não é o seu caso. Se a fiscalização entende que a escrita contábil é inservível ela poderia arbitrar o lucro, mas não exigir documento ao qual o contribuinte não está obrigado. Poderia, também pedir esclarecimentos sobre lançamentos que entendeu pouco claros em razão do histórico. Ressalta que a própria fiscalização assevera, no Termo lavrado em 27/08/2012, que foram apresentados os demonstrativos que compõem lançamentos na conta caixa (fl.3055). Afirma ter prestado todos os esclarecimentos pedidos, bem como os arquivos previstos nos artigos 11 a 13 da Lei nº 8218/91 e, no tocante à documentação técnica sobre o sistema de processamento de dados prevista no art. 38 da Lei nº 9.430/96, essa não foi solicitada.

Requer a nulidade do acórdão recorrido em relação à infração saldo credor de caixa, por não terem sido examinados todos os argumentos da defesa.

Pugna pela adoção de critério equânime para a recomposição da conta Caixa, e afirma que se a conta Bancos c/Movimento foi considerada na apuração na reconstituição da conta Caixa, deveriam ser considerados todos os lançamentos dessa conta, não apenas aqueles que interessam à Autoridade. Diz que se fossem considerados todos os lançamentos, seguindo o mesmo critério adotado na conta Caixa, o valor de R\$ 8.913.135,01 – que não saiu da empresa, conforme comprovam os extratos bancários – deveria ser restituído ao Caixa, fazendo desaparecer o saldo credor.

Ressalta que nos argumentos de impugnação ( fls. 3375/3376) demonstrou que, dos valores questionados pela fiscalização como saídas na conta 11102 – Bancos c/Movimento, no total de R\$ 19.580.532,56, foram considerados na recomposição do Caixa R\$ 20.667.215,55 (valor devolvido ao Caixa, uma vez que não constavam dos extratos bancários). Contudo, os valores que totalizavam R\$ 8.913.135,01 – igualmente lançados a título de ajuste, e, portanto não constante dos extratos bancários, não foram devolvidos ao caixa quando da recomposição do seu saldo.

Diz que a Fiscalização reconheceu dois fatos importantes: (i) que a recorrente adotava por critério o recebimento de pagamentos através de bancos; (ii) constatou que os recursos tratados não constam dos débitos lançados nos extratos bancários. Então questiona como os recursos saíram da empresa, se não saíram de suas contas bancárias. Destaca que as maiores despesas pagas pela empresa eram a título de direitos autorais, cujo detentor é domiciliado no exterior e, portanto, pagamentos feitos por remessa cambial. A fiscalização reconheceu que os valores não foram remetidos. Assim, se a empresa não tinha receitas recebidas, a não ser aquelas creditadas em suas contas bancárias apresentadas ao fisco, e se as contas bancárias não indicam saídas dos recursos, que prova é preciso produzir da “não saída de recursos”?

Repisa que o lançamento contábil que a fiscalização considerou saída de caixa apenas ajustou as contas patrimoniais pela baixa das obrigações (direitos autorais) que não eram efetivamente devidos em razão de inadimplência do cliente, conforme ficou consignado à fl. 3373/3375.

Destaca que os três lançamentos a crédito de Bancos c/Movimento e a débito de Contas a Pagar, que totalizaram R\$ 8.913.135,01 estão citados na pag. 22 do TVF (Tabela I) como pagamento sem causa e a despesa indevidável, implicando duplicidade de autuação sobre a mesma base.

Sobre a qualificação da multa, diz que autoridade lançadora não caracterizou as infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, e a Turma Julgadora inovou utilizando o mesmo argumento de manipulação contábil que resultou no lançamento da omissão de receita deferida, afirmando que a conta Duplicatas a Receber teria sido mantida com saldo elevado para receber baixas da conta de Receitas Diferidas. Argumenta que se ambas as infrações são a mesma, ou têm origem no mesmo fato, por que razão o contribuinte foi autuado pelas duas? Diz ser evidente que não ocorreu nem uma nem outra situação. Apenas as “baixas” das receitas diferidas foram feitas como forma de estornar o lançamento inverso, não havendo relação com o saldo credor de caixa, que resultou de reconstituição da conta Caixa, na qual não foram devolvidos a ela os lançamentos correspondentes a ajustes contábeis.

Diz que não compete ao julgador, mas sim à autoridade lançadora, caracterizar a razão pela qual qualificou a multa. Insiste em que o saldo credor de caixa apurado decorre de presunção de omissão de receita, não havendo que se falar em dolo.

Reedita as razões da impugnação sobre o agravamento da multa, e contesta a afirmativa da decisão, de que a Recorrente se contradiz na impugnação, pois no curso da ação fiscal teria dito que “*o pedido de documentos refere-se a controles e livros auxiliares que precisam ser extraídos dos arquivos gerais...*”. Diz que em momento algum foi dito que existiam livros auxiliares, mas sim, que “O PEDIDO REFERE-SE A CONTROLES E LIVROS AUXILIARES”. Reafirma que os livros auxiliares nunca existiram e que os controles, sim, existiam e foram apresentados à fiscalização. Diz que o Julgador se arvorou na

posição de autoridade lançadora, ao ir além do que consta nos autos e declarar que o Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 18/04/2012 contém intimação não prevista naquele termo.

Requer, inicialmente, seja utilizado critério uniforme na recomposição da conta Caixa, devolvendo a ela todos os valores lançados a crédito de Bancos c/Movimento que não corresponderam saída de recursos, tal qual se fez em relação a outros valores demonstrados, que seja exonerada a multa qualificada em razão de não estar caracterizada nenhuma das situações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64 e seja exonerada a multa agravada pela falta de apresentação de arquivos digitais, aos quais não estava obrigada a Recorrente.

### **3.3- Inobservância do regime de escrituração – Postergação de receitas.**

**3.5- Inobservância do regime de escrituração- Redução indevida do lucro real por postergação de receitas.**

**3.5- Inobservância do regime de escrituração- Redução indevida do lucro real causada por postergação de custos ou despesas.**

Aborda em conjunto as três infrações apontadas no Auto de Infração sob a justificativa de decorrerem de um mesmo fato: a imputação de receitas faturadas em janeiro de 2008 ao resultado apurado em 31/12/2007 e a redução do custo apurado em 31/12/2008, igualmente levado para 2007. Ambas as situações estão relacionadas às notas fiscais 1369, de 03/01/2008 e 1525, de 15/01/2008, que a fiscalização entendeu tratar-se de receitas auferidas em 2007.

Diz que na impugnação se esforçou para demonstrar que os contratos de vendas de *software* – considerados por lei como prestação de serviços – não podem ter o mesmo critério utilizado na venda de *software* de prateleira, considerados como venda de mercadoria, mas o julgador parece não ter compreendido os aspectos jurídicos que envolvem a questão. Transcreve artigo publicado pela Fiscosoft, no qual o articulista comenta o voto do Ministro Sepúlveda Pertence a respeito da distinção entre os dois tipos e, afinal, conclui (o articulista) que uma empresa que desenvolve um *software* segundo as necessidades e orientações do cliente, ainda que adapte *software* padrão às necessidades da empresa, presta um serviço (obrigação de fazer).

Discorre sobre o momento de emissão da nota fiscal para dar cobertura à operação de *software* de prestação de serviço. Diz que, conforme Lei nº 8.846/94, a emissão é no momento da efetivação da operação, e que a efetivação do serviço é quando ele se torna efetivo. Assim, o momento da efetivação do serviço é o instante a partir do qual se produz seu efeito ou atinge seu objetivo.

Faz referência à Solução de Consulta nº 14, de 2008, da 1ª Região Fiscal, a qual, tratando de empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, registra que **a emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à prestação de serviços, deverá ser efetuada no momento da efetivação da operação, após o término dos serviços ou durante a execução.**

Afirma que, no caso de prestação de serviços, a partir do momento do início da operação, a nota fiscal pode ser emitida, sendo que esse prazo iria até a conclusão dos trabalhos, e o mais razoável é aceitar o que foi acordado pelas partes, como soe acontecer no

caso de serviços de segurança e limpeza, em que a operação é efetivada a cada instante em que o contrato está vigente, mas o faturamento ocorre, via de regra, em períodos de tempo pré-determinados. Menciona que, em outros casos, como serviços de manutenção e reparos, o momento deve ser aquele em que o bem é reparado. Nos casos de serviços de *software* sob encomenda ou adaptado, a efetivação da operação é quando o *software* estiver operando, portanto, após o período de implantação do programa na máquina do licenciado. E quando a licença envolve obrigação do licenciante pela higidez do produto ao longo do contrato ou por disposição legal, é certo que esse momento há que ser razoável, pois o recebimento do preço é elemento essencial na atividade mercantil, e ela somente ocorre, como regra, após a emissão da fatura.

Assevera que, no caso em particular, suas obrigações não se exauriram com a simples assinatura do contrato de licença de uso de *software*, como entendeu o autuante, o que apenas inaugurou suas obrigações, todas imprescindíveis para a validade do negócio jurídico, sendo uma delas a de manter, por força legal e durante o prazo de validade da versão comercializada, a responsabilidade pelo adequado funcionamento do programa, conforme dispõe o art. 8º da Lei nº 9.609/98. Menciona que, considerando o prazo fixado no inciso II do art. 26 do Código do Consumidor para bens de consumo duráveis, fica claro que a execução dos indigitados contratos avançou durante o ano de 2008 e, portanto, a exação não poderia ser cobrada em 2007.

Aduz que, após a entrega e ou licenciamento das mídias, o direito de uso *software* somente se aperfeiçoa após sua instalação no novo ambiente para o qual foi contratado e com a migração de todas as aplicações e dados na versão antiga, o que pode levar meses, dependendo da quantidade e complexidade dos dados existentes. Assim a responsabilidade da licenciante somente se encerra com a aprovação dos testes finais, e não somente com a assinatura do contrato, como entendeu a fiscalização.

Reproduz os esclarecimentos prestados na impugnação e diz que, efetivamente, elas não foram examinadas pelo julgador.

Aponta que a Turma Julgadora diz que o princípio segundo o qual os custos devem ser aplicados às receitas não é aplicável ao caso, uma vez que a “*recomendação para apropriação de despesas e receitas no mesmo período refere-se a uma mesma pessoa jurídica e não aos dois agentes da relação contratual*”. Explica que adotou, por critério, o diferimento das receitas e também dos custos porque a venda dos softwares implica na responsabilidade do vendedor de garantir seu funcionamento. Assevera que, se essa interpretação estiver errada, maior foi o erro da Fiscalização ao apropriar ao fato gerador do IR de 2007 os valores faturados em 2008 apenas com base em informações dos contratos, os quais previam a emissão da fatura em 2008, ou seja, não foram vistos em sua inteireza, mas apenas no que interessava ao Fisco. Alega que não poderia apropriar ao seu resultado receitas que não foram faturadas nem recebidas, e que o entendimento do fisco implica ver no contrato de aquisição da licença conluio entre as partes para separar o faturamento da ocorrência do fato gerador,

Transcreve o trecho do voto a seguir, que analisa a NF 1369:

*Dessa forma, segundo o esclarecimento reproduzido acima, a parte contratual referente à licença de uso se encerra com “o fornecimento do software em mídia, sua instalação, prestação de serviços de implantação e de eventuais adequações”. A partir daí, a vigência do contrato prende-se à*

*garantia de atualização técnica e suporte, cujo valor correspondente não integra a NF 1369.*

*Corrobora essa conclusão, o fato de a contribuinte, para a NF 1369, não ter apropriado receitas e despesas ao longo do ano de 2008, mesmo havendo cláusula contratual prevendo a possibilidade de realização de upgrades até 30/04/2008. Pelo contrário, a receita foi apropriada em janeiro de 2008 e a despesa de direitos autorais em dezembro de 2007, ambas integralmente.*

Comenta que aqui parece que o Julgador questiona um aspecto levantado na impugnação, qual seja, que houve uma antecipação de receitas em relação à nota 1369, o que não é vedado.

Continuando a análise do voto condutor, reproduz o trecho seguinte:

*Como, independentemente da data em que os pagamentos são realizados, as despesas necessárias à obtenção da receita devem ser apropriadas juntamente com esta, resta saber, então, em qual período a receita e a despesa relativas à NF 1369 devem ser apropriadas. Se em dezembro de 2007, estariamos diante de postergação de receita, conforme apontado no feito fiscal; se em janeiro de 2008, estariamos diante de uma antecipação de despesa.*

E a conclusão do voto sobre esse tópico:

*Em suma, o que se extrai dos autos sobre a infração ora sob exame é que a contribuinte foi intimada por diversas vezes a justificar o deferimento de receitas. Todavia, após diversas alegações, tais como a existência de contrato de longo prazo e o emprego da analogia, não logrou fazê-lo, tentando, na impugnação, desqualificar o critério fiscal que considerou seus próprios esclarecimentos.*

*Não se trata simplesmente de, como regra, desconsiderar a data da emissão da nota fiscal em detrimento da data do contrato, mas sim de se analisar, de acordo com as informações constantes dessas notas e dos contratos realizados, bem como dos demais elementos dos autos, o regime de escrituração correto, consoante o critério da competência. É isto o que foi feito em relação às NFs 1369 e 1525 e aos respectivos contratos, conforme demonstrado acima. Os ajustes procedidos de ofício, em razão da inobservância do regime de escrituração, geraram, em relação ao IRPJ e à CSLL, exigências de para os anos calendário de 2007 e 2008 e pagamentos indevidos para os anos calendário de 2009 a 2011. Nos demais casos não apontados na autuação não houve discordância quanto ao procedimento adotado pela contribuinte.*

Diz discordar do julgador, pois durante todo o procedimento foi esclarecido o motivo do deferimento das receitas, que a Recorrente entende correto, e jamais se tratou do critério de considerar o faturamento na data de emissão das notas fiscais, até porque ESSA É A REGRA. Esse critério surgiu apenas no auto de infração.

Assevera não ser correto afirmar que a Recorrente tenta desqualificar o critério fiscal que considerou apenas seus esclarecimentos, pois esses trataram APENAS do DIFERIMENTO DAS RECEITAS. Ressalta que nunca escondeu que apropriou em 2007 despesas de notas fiscais emitidas em 2008, porque nunca viu nisso um procedimento incorreto. E que se a Fiscalização enxergou a apropriação de custos antes da emissão da nota fiscal como procedimento indevido, deveria ter apurado antecipação de custo em 2007, e não simplesmente ignorar a emissão da nota fiscal e a especificidade das operações do sujeito passivo, para considerar toda a receita no período em que se alocaram os custos. E que tivesse feito isso, chegaria à conclusão de que em 2008 teria havido pagamento a maior de tributo, pois levaria para 2008 custos de mais de R\$ 18 milhões, o que demonstraria, quando muito, que o critério do contribuinte teria resultado, no máximo, em postergação de impostos.

Afirma que o único critério fiscal questionado na impugnação diz respeito ao fato de se examinar apenas os contratos faturados em 2008, ignorando que sempre adotou esse critério de faturamento, e assim, o Fisco deveria, igualmente, excluir as receitas apuradas em janeiro de 2007, cujos contratos foram firmados em 2006. Contesta a afirmativa da decisão de que, nos demais casos, não houve discordância quanto ao procedimento adotado pelo contribuinte, pois, uma vez que ele foi exatamente o mesmo, se diretamente foi questionado em relação a dezembro de 2007, indiretamente foi questionado em relação a janeiro do mesmo ano.

Em relação à nota fiscal 1369, diz que o julgador sustenta sua conclusão de que as receitas deveriam ser apropriadas em dezembro de 2007 em dois pontos: a disposição contratual de que trata da data de entrega dos meios físicos dos softwares e dos manuais, e o fato de as despesas de direito autoral terem sido apropriadas em 2007.

Alega que o fisco incidiu em erro ao tomar a entrega do meio físico como momento da prestação dos serviços, ignorando as peculiaridades da comercialização de programas de computador, e que o embasamento na apropriação das despesas torna o raciocínio circular, ou tautológico, em que a premissa justifica a conclusão e a conclusão confirma a premissa.

Na sequência, passa a analisar o exame feito a respeito da nota fiscal 1525.

Alega ser despropositada a ideia de que a entrega da coisa (mídia de software) é o mesmo que prestar o serviço, e que, em relação às máquinas existentes no parque da ABN, houve, após a disponibilização dos softwares, a fase de implementação, que durou até o final de outubro de 2010.

Acrescentou que, em relação à GAT devida em novembro, os programas e contratos de GAT incluem uma espécie de seguro em que o adquirente garante a versão nova (*upgrade*) sem ter que pagar o preço integral da licença de uso. Assim, o preço é devido pelo período de vigência do contrato, e o que se garantiu foi que, se houvesse surgido uma versão mais avançada di programa em novembro ou dezembro de 2997, o cliente teria direito de receber-a sem pagar nada por isso.

Requer seja reconhecida a improcedência das exigências fiscais decorrentes da imputação das receitas das notas fiscais 1369 e 1525, emitidas em janeiro de 2008, ao resultado de 2007.

### 3.6 Custos, despesas operacionais em encargos- Despesas não comprovadas

#### 3.7- Adições não computadas na apuração do lucro real- Custo/despesa indedutível.

Novamente esclarece que tratará dos dois itens conjuntamente, por decorrerem do mesmo fato, procedimento também adotado na decisão recorrida.

Esclarece que as infrações imputadas tiveram origem em lançamentos contábeis através dos quais foram levados a resultado as contrapartidas de provisões escrituradas na conta 21512- Contas a Pagar.

Diz ter demonstrado que se tratou de escrituração de provisões, que não são passíveis de prova, por serem estimativas, e que a própria fiscalização reconheceu que não houve saída de recursos, ou seja não são despesas efetivas.

Transcreve os argumentos da decisão recorrida:

*Quanto à provisão mencionada pela impugnante, por conta de final contrato, para pagamento de valores, que viriam a ser desembolsados no futuro, a título de direitos autorais, era de se esperar que tal provisão fosse feita em conta própria, demonstrando a sua finalidade e os valores provisionados e, por fim, que a respectiva despesa fosse adicionada ao lucro real e à base de cálculo da CSLL. Porém, nada disso aconteceu. Na análise feita sobre os pagamentos sem causa também ficou demonstrado que a tese dos ajustes contábeis, bem como do alto índice de inadimplência, também não tem sustentação no campo fático. Embora a impugnante tenha vislumbrado a possibilidade de inadimplência de mais de R\$ 30 milhões, até o fim do ano de 2008, a inadimplência no ano de 2007 ficou em cerca de apenas R\$ 3 milhões, segundo sua própria escrituração.*

Alega que, de fato, as provisões, em regra, são feitas em conta própria, mas se não foram feitas, não deixam de ser provisão por essa razão. Quanto ao aspecto fiscal das provisões, diz que na impugnação informou que desde o princípio esclareceu que parte dos valores lançados em Contas a Pagar se referem a provisões, e assim, não há documentos que os suporte, e que é correto dizer que elas deveriam ter sido adicionadas ao lucro líquido, mas não como despesas não comprovadas ou porque foram pagas a terceiros não identificados.

Alega que o julgador repete os argumentos do TVF, não tendo apreciado efetivamente os argumentos de defesa, requerendo a nulidade da decisão. Caso assim não se entenda, reedita os argumentos da impugnação.

Esclarece que o grande número de “inadimplentes” era uma visão da época em que foram feitas as provisões em razão da perspectiva, baseada em informações de sua assessoria contábil, do fim do contrato para comercialização dos produtos Software AG América. Diz que essa perspectiva não se concretizou, mas isso não afeta o momento em que foram escrituradas as provisões.

Sobre as considerações do voto condutor no que tange aos contratos entre a Consist International Inc. e a SAGA (dos quais não é parte), diz que (i) não é porque não toma parte de um contrato que não poderia apresentar cálculos em relação a outro do qual é parte; (ii) se o relatório apresentado à fiscalização parecia inconsistente em algum aspecto, caberia à autoridade fiscal pedir que fosse esclarecido, e não inferir que se tratava de embaraço à fiscalização; (iii) ainda que o documento não houvesse sido apresentado, ele não seria suficiente para demonstrar a provisão, que é mera expectativa de gasto, não havendo relação com contratos ou notas fiscais; (iv) o que foi demonstrado, certo ou errado na ótica da fiscalização, que, inclusive, foram as bases da provisão, valores que a própria fiscalização reconheceu não haverem sido pagos, e em relação aos quais não existem documentos comprobatórios.

Critica o trecho do voto condutor no qual o relator aponta que o montante considerado como despesas não comprovadas, referente a cinco lançamentos a débito de CONTAS A PAGAR, e contrapartida a crédito na conta BCO DO BRASIL, com histórico PAGTO. CONF. COMPROVANTE, foi apropriado a crédito de DUPLICATAS A RECEBER, por meio de novos lançamentos com contrapartida a débitos na conta BCO DO BRASIL. Anota o relator que não há registro em extrato bancário dessas operações e assim, foram baixados valores indevidamente referente a obrigações a pagar com origem em direitos autorias, as quais não foram comprovadas, mesmo após várias intimações. Diz ser ilógica essa argumentação, pois a baixa sem pagamento só seria explicável se a dívida não existisse de fato, e se não existe de fato, como poderia ser provada?

Faz referência ao Pronunciamento Técnico CPC nº 25/2009 para justificar tratar-se de provisão.

Discorda da justificativa do julgador quanto se trata de enquadramento legal, alegando que o art. 249. I trata de adições a serem feitas ao lucro líquido para determinação do lucro real, e as “despesas não comprovadas” não são, efetivamente, parcelas a serem adicionadas.

Diz ser incompreensível a mudança de critério para os lançamentos de saldo credor de caixa e pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, no valor de R\$ 8.913.135,01. Aponta que (i) os lançamentos a débito de Contas a Pagar e a crédito de Banco do Brasil com histórico “Pgto. Conf. Comprovante” foram considerados despesas baixadas indevidamente sem pagamento; (ii) os lançamentos a débito de Contas a Pagar e a crédito de Duplicatas a Receber foram igualmente baixadas sem pagamento (inclusive, nesse caso, a diferença estaria no fato de os recursos não transitarem pela conta Banco do Brasil); (iii) nos lançamentos a débito de Contas a Paga e a crédito de banco c/ movimento foram considerados liquidadas e as supostas saídas de recursos ainda foram tratadas como pagamentos sem causa.

Afirma ser impossível compreender o critério, pois os históricos dos lançamentos e a natureza das contas são precisamente os mesmos, e um foi considerado pago e outro não.

Pondera que o montante de R\$ 8.913.135,01 foi considerado saída efetiva da conta Caixa para pagar despesas indedutíveis, mas o Caixa não tinha esse recurso, por isso acabou com saldo credor. O saldo credor foi considerado omissão de receita (receita mantida fora da contabilidade). A Turma entende que a contabilidade prova o pagamento, mas se o pagamento foi feito com recursos do Caixa e esse não tinha saldo, como pode a fiscalização comprovar o pagamento? Como se comprovou a saída dos recursos? Diz ser evidente tratar-se

de situação idêntica (valores provisionados) sendo impossível comprovar a correspondente despesa.

Sobre a qualificação da multa, alega que o autuante caracterizou crime contra a ordem tributária vinculando os lançamentos inconsistentes de baixa de obrigação à redução da base de cálculo do imposto de renda. Destaca, em primeiro lugar, que os lançamentos questionados, entre contas patrimoniais (Duplicatas a Receber e Contas a Pagar) não afetaram o resultado e, portanto, não podem ser causa de redução da base de cálculo do imposto, não existindo relação entre causa e consequência. Aduz que em momento algum caracterizou quais os fatos que permitiriam a qualificação da multa. Rejeita o argumento do Julgador, segundo o qual basta o dispositivo legal da prática dolosa estar **menionado** no enquadramento da multa qualificada para caracterizar o tipo descrito nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Ressalta que a prática imputada à recorrente pela Fiscalização foi a do Inciso II do art. 1º da Lei nº 8.137/90 e, em relação a ela, não há previsão de qualificação da penalidade.

Transcreve os argumentos da impugnação que diz não terem sido apreciados pela DRJ, reclamando a nulidade da decisão por supressão de instância.

### **3.8-Multa isolada sobre estimativas não recolhidas ou recolhidas a menor.**

Reafirma a impossibilidade de incidência de multa isolada pela falta/insuficiência dos recolhimentos mensais sobre bases estimadas.

Repele a afirmativa do Julgador, no que se refere à não consideração da retenção na fonte referente à Nota fiscal 6633, ao argumento de não poder examiná-la por não estar relacionada ao lançamento de ofício. Diz que: (i) a fiscalização recompondo toda a apuração do período, considerando na autuação todas as receitas declaradas e as imputadas em virtude de infração; (ii) existe o dever da fiscalização de reconhecer o direito ao crédito valor legítimo; (iii) não seria necessário refazer toda a contabilidade para identificar as retenções na fonte (que foram consideradas no Anexo VI do TVF e, se foram, deveriam ter sido conferidas); (iv) é irrelevante o fato de a nota fiscal 6633 ter sido emitida em janeiro e as infrações apuradas a partir de 30/06/2007, pois a Recorrente apura o IRPJ pelo sistema anual

### **3.9- Retenções na fonte não consideradas.**

Reitera a argumentação trazida com a impugnação e alega que, diferentemente do que afirma a decisão recorrida, não seria necessário refazer a contabilidade para identificar as retenções na fonte. Acrescenta que o fato de a nota fiscal 6633 ter sido emitida em janeiro e as infrações apuradas a partir de 30/06/2007 é irrelevante, pois sua apuração do IRPJ é feita pelo período anual.

### **3.10- Exigências reflexas (CSLL, PIS e COFINS)**

Postula que, reconhecida a improcedência dos lançamentos em relação ao IRPJ, seja pela inexistência da infração, seja por erro de cálculo, sejam exoneradas as exigências dos lançamentos decorrentes.

### **3.11- IRRF- Pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado.**

Argumenta, quanto à parcela mantida, que a contabilidade não serve de prova do pagamento, que os recursos não saíram da empresa, que a interessada disponibilizou para a fiscalização todos os seus extratos e a autoridade lançadora constatou que os pagamentos não existiram, que se a fiscalização houvesse recomposto o Caixa, como requerido na impugnação, teria constatado que não houve saldo credor de Caixa e também que não houve pagamento sem causa.

Diz ser incompreensível a lógica que norteou as autoridades em relação a essa exigência. Primeiro, considera pagamento sem causa a existência de um registro contábil; em seguida, agrava (qualifica) a multa com base no art. 1º da Lei nº 8.137/90; depois, no julgamento, diz que a prática de manipulação contábil é causa para esse agravamento. Indaga qual seria a prática relacionada ao fato gerador do imposto de renda na fonte que se enquadra no conceito de sonegação, fraude ou conluio.

Diz que o dolo é a intenção, a vontade de praticar um ato e nesse caso, o ato deve ser UM DETERMINADO ATO. Acrescenta que a “manipulação contábil” que teria justificado a qualificação da penalidade diz respeito à apuração do imposto devido em decorrência da contabilidade, e o pagamento sem causa, se houvesse, seria decorrente do pagamento, e não da contabilidade. Colaciona jurisprudência

Requer, afinal

- a) Acolhimento das preliminares para anular o Auto de Infração no seu todo em razão das irregularidades apontadas e, caso ultrapassado esse pedido.
- b) Seja declarada a nulidade do julgamento no que tange à infração de redução indevida do lucro causada por postergação de custo ou despesa;
- c) Seja reconhecida a decadência em relação à multa isolada das exações fiscais do período de 01/01/2007 a 30/09/2007;
- d) Seja reconhecida a nulidade do lançamento em relação à postergação de despesas de 2007 para 2008, cuja base não restou demonstrada no auto de infração, cerceando a defesa;
- e) Seja utilizado critério único para compor a base de cálculo dos impostos, apurando os novos débitos e créditos para efeito de lançamento, particularmente em relação às receitas de 2008 apropriadas em 2007 ou se reconheça por incorreta a apropriação de receitas de 2008 no ano de 2007;
- f) Seja declarada a inexistência de omissão de receita decorrente da apuração de saldo credor de caixa em razão de reconstituição da conta Caixa feita por critério duplo;
- g) Sejam recalculadas as multas na sua graduação mínima, pois inexiste fato que possa justificar a qualificação;
- h) Sejam exoneradas as multas isoladas de IRPJ e CSLL, por representarem dupla penalidade sobre o mesmo fato;
- i) Seja considerado o imposto retido na fonte que deixou de ser informado na DIPJ e cuja correspondente receita foi decididamente oferecida à tributação;

j) seja julgada improcedente a exigência de IRRF sobre pagamento que o fisco não comprovou ter ocorrido.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator.

Ambos os recursos atendem os requisitos legais que os condicionam. Deles conheço.

O recurso de ofício alcança parte da exigência a título de Imposto de Renda Retido na Fonte sobre pagamentos a beneficiário não identificado ou sem causa. Como parte da exigência a esse título é também objeto de recurso voluntário, a análise do recurso de ofício será feita em conjunto com o voluntário sobre a matéria.

### Preliminar de nulidade do julgamento.

Na impugnação, o contribuinte levantou preliminar de nulidade do lançamento no tocante à postergação de despesa relativamente ao fato gerador ocorrido em 2008, no valor de R\$ 14.083.000,85, alegando cerceamento de defesa, porque nem o auto de infração, nem o Termo de Verificação Fiscal consignariam quais foram as bases do valor dos custos levados do exercício 2008 para 2007 no total de R\$ 30.258.236,66 segundo o anexo IV do TVF.

A decisão recorrida não acolheu a preliminar, assentando que o valor advém das informações prestadas pelo contribuinte, conforme relatado pela autoridade autuante no TVF. E aponta precisamente onde estão as informações.

No recurso, a interessada suscita nulidade do julgamento quanto a esse item, alegando que a Turma de Julgamento, não obstante tenha identificado que a autoridade lançadora deixou de descrever precisamente os fatos que resultaram no lançamento de postergação de Custo, tentou remediar a situação, indo buscar nos demais documentos dos autos a origem para o valor de R\$ 30.258.236,66, que corresponderia, segundo os julgadores, à soma das parcelas indicadas às fls. 1664/1666 e 2214. Diz que o voto faz inserções no texto original para conferir-lhe clareza.

Vejamos, agora, se há clareza no TVF, no que respeita a essa infração. Registra o TVF:

*"IRPJ- INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO – REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL CAUSADA POR POSTERGAÇÃO DE RECEITAS."*

*O Contribuinte foi intimado a justificar e comprovar o deferimento de receitas em 01/2008 no valor de R\$ 64.700.943,00, consoante item "2.3" do Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 11/02/2012 (fls. 1710 a 1712).*

*Apresentou resposta em 20/06/2012 acompanhada das notas fiscais e contratos a elas relativos, alegando tratar-se de Contratos a Longo Prazo (fls. 1767 a 1768 e 1769 a 1779).*

*A resposta foi analisada, consoante Termo de Constatação e intimação de 04/07/2012 (fls. 2209 a 2217), mediante o qual concluímos que não existiam motivos para o deferimento das receitas.*

*No mesmo Termo o Contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos, demonstrar o saldo final em 31/12/2008 de Receitas Diferidas, no valor de R\$ 48.521.113,40, por nota fiscal, e demonstrar mensalmente, como foram levadas a resultado no ano-calendário de 2009 (ou subsequentes), esse saldo final.*

*Em 01/08/2012 o Contribuinte protocolou resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 04/07/2012, apresentando documentos e esclarecimentos sobre as receitas diferidas referentes a duas notas fiscais a 1369 no valor de R\$ 4.700.943,00 e 1525 no valor de R\$ 60.000.000,00 (fls. 2884 a 2908).*

*A resposta foi analisada, consoante Termo de Constatação e Intimação de 24/08/2012 (fls. 3030 a 3054) mediante o qual entendemos que os novos esclarecimentos não modificam a conclusão da inexistência de motivos para o deferimento das receitas.*

*Consoante resposta do Contribuinte de 01/08/2012, as receitas diferidas relativas à nota fiscal 1369 no valor de R\$ 4.700.943,00 foram levadas a resultado em janeiro/2008 e a relativa a nota fiscal 1525 no decorrer do ano-calendário de 2009 a 2011.*

*Resta, então, definir em que competências tais receitas devem ser tributadas.*

*NOTA FISCAL N° 1369 no valor de R\$ 4.700.943,00, cujo contratante é a TELECOMUNICAÇÕES DE SÃO PAULO S/A – TELESPI:*

*(...)*

*No demonstrativo dos valores apropriados a título de Despesas de Direitos Autorais (fls. 1640 a 1708) apresentado pelo Contribuinte, o valor integral dessa nota foi apropriado como despesa em 12/2007.*

*Isto posto, e tudo o mais que consta do Termo de Aditamento, entendemos que a efetiva prestação do serviço ocorreu em 12/2007.*

*NOTA FISCAL N° 1525 no valor de R\$ 60.000.000,00, cujo contratante é o Banco ABN AMRO REAL S.A..*

*(...)*

*No demonstrativo dos valores apropriados a título de Despesas de Direitos Autorais (fls. 1640 a 1708) apresentado pelo Contribuinte, as despesas relativas a essa nota fiscal foram apropriadas parte em dez/2007 e parte de jan a dez/2008..*

(...)

*Assim sendo, entendemos que a efetiva prestação do serviço ocorreu em 11/2007.*

**RECOMPOSIÇÃO DOS AJUSTES DOS ANOS-CALENDÁRIO DE 2007 a 2011**

(...)

*Demonstramos no Anexo IV ao presente Termo a recomposição dos ajustes relativos aos anos-calendário de 2007 a 2011, alocando as receitas e despesas postergadas aos respectivos anos-calendário, consoante já demonstrado pelo Contribuinte.*

(...)” (destaques não constantes do original).

Portanto, não é preciso recorrer à decisão de primeira instância para saber que a autoridade fiscal considerou que:

(i) a receita relativa à nota fiscal 1369 é da competência de dezembro de 2007, e a receita relativa à nota fiscal 1525 é da competência de novembro de 2007;

(ii) Não houve postergação de despesa em relação à nota fiscal 1369, pois, de acordo com o demonstrativo de fls. 1640/1708 apresentado pelo contribuinte, o valor das Despesas de Direitos Autorais relativo a essa nota foi integralmente apropriado em dezembro de 2007, mês de competência da receita;

(iii) Em relação à nota fiscal 1525 houve postergação de despesas, pois, de acordo com o demonstrativo de fls. 1640/1708 apresentado pelo contribuinte, o valor das Despesas de Direitos Autorais relativo a essa nota foi apropriado parte em dezembro de 2007 e parte no curso dos meses de janeiro a dezembro de 2008.

Assim, o Termo de Verificação Fiscal indica claramente quais foram as “bases do valor dos custos levados do exercício 2008 para 2007 no total de R\$ 30.258.236,66”. Correspondem ao somatório dos valores das Despesas de Direitos Autorais relativas à nota fiscal nº 1525 apropriados nos meses de janeiro a dezembro de 2008, conforme informado pelo Contribuinte no demonstrativo de Fls. 1640/1708.

Portanto, não tem procedência a alegação de que o voto faz inserções no texto original para conferir-lhe clareza. A simples leitura do TVF indica claramente a origem das despesas postergadas.

Rejeito a preliminar de nulidade do julgamento relativo ao não acolhimento da preliminar e confirmo a inocorrência de cerceamento de defesa sobre o ponto específico.

### **Preliminar de decadência**

A decisão recorrida rejeitou a preliminar de decadência do direito de a Fazenda de lançar a multa isolada em relação aos fatos geradores anteriores a 30/09/2007, ao argumento de que o lançamento da multa é regido pelo art. 173, I, do CTN.

No recurso, o contribuinte discorda desse posicionamento, e desenvolve longo arrazoado para defender a incidência do art. 150, § 4º, do CTN, e não do 173. Conclui dizendo que:

*"No caso, é relevante notar que sujeito passivo efetuou recolhimentos de estimativas relativamente ao período de julho a outubro, conforme comprova pelo exame do Anexo VI ao Termo de Verificação Fiscal, que considerou esses recolhimentos. Desse modo, a estimativa apurada pelo sujeito passivo e paga se subsume ao critério do lançamento por homologação previsto no art. 150 do CTN, não se podendo cogitar de exigência de multa isolada sobre lançamento homologado pelo decurso do prazo de 5 anos contados do fato gerador."*

*Ademais, o artigo 112 do CTN dispõe que as normas de aplicação de penalidade devem ser interpretadas restritivamente e de maneira mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida quanto à punibilidade (art. 112, inciso III), portanto, havendo uma interpretação possível e plausível para se exigir multa com prazo decadencial menor, se estará favorecendo o contribuinte em relação à punibilidade."*

Destaco que, neste momento, estou analisando exclusivamente a norma relativa à decadência, independentemente da análise do mérito quanto à aplicação da multa. E o faço porque, quanto ao mérito, não obstante meu posicionamento, não há uniformidade de entendimento neste Colegiado.

O fato de a estimativa apurada e paga pelo sujeito passivo subsumir-se ao critério do lançamento por homologação não implica que também a multa a esse critério se subsuma.

Quando o CTN, no art. 150, trata de lançamento por homologação, ele está se referindo exclusivamente a tributo, e não a multa. A decadência quanto ao direito de lançar a multa seguirá a regra de decadência do tributo, no caso de multa lançada junto com o tributo e como seu acessório. Nos demais casos, a decadência se rege pelo art. 173 do CTN.

Sobre esse tema, em trabalho denominado “*A Redução do período-base de Incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e a nova sistemática de pagamento, nos casos de tributação com base no lucro real: reflexos no lançamento de ofício*”<sup>2</sup>, assim se manifestou a ex-conselheira desta Casa, Sandra Faroni:

*"Por derradeiro, quanto ao termo inicial para a contagem do prazo de decadência, é de se observar que a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN refere-se a lançamento de tributo. Ocorre que no art. 149, inciso VI, o Código trata de hipótese de lançamento de ofício de penalidade pecuniária. Nesse caso, em*

<sup>2</sup> Trabalho publicado na obra coletiva intitulada “*Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicado*” – coordenação de Heleno Taveira Tôrres, Mary Elbe Queiroz e Raymundo Juliano Feitosa- Editora Quartier Latin, São Paulo, 2005; informe MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

*se tratando de multa proporcional ao valor do tributo, e com ele lançada, o termo inicial será único (o acessório, que segue o principal), e o dies a quo reger-se-á pelas regras previstas para o tributo, conforme se trate de lançamento por declaração ou lançamento por homologação. Todavia, em se tratando de multa lançada isoladamente, a decadência segue a regra geral do art. 173 do CTN (dia em que o lançamento poderia ter sido efetuado).*

Esse o entendimento da CSRF, a exemplo dos acórdãos a seguir:

*MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. DECADÊNCIA. A multa de ofício isolada, aplicada pelo não recolhimento de estimativas de CSLL, por ser lançada exclusivamente de ofício, rege-se pela regra normal de decadência prevista no art. 173, I do CTN. (Ac. 9101-001.801)*

*MULTA ISOLADA DECADÊNCIA TERMO INICIAL As multas lançadas isoladamente, quer se trate de multas administrativas, quer se trate de multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento das estimativas, não se conformam com a modalidade de “lançamento por homologação”, não se lhes aplicando a regra do § 4º do art. 150 do CTN. (Ac. 0101-001.546)*

#### **Preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento de defesa**

Reportando-se novamente ao valor de R\$ 30.258.236,66, que a fiscalização considerou custos/despesas de 2007 postergados para 2008, alega a Recorrente que os valores apontados pela fiscalização e pelo julgador são contas de passivo e não de resultado, e indaga como se poderia inferir sobre custos relativos à nota fiscal supostamente postergada se sequer foram examinadas as contas de resultado.

Destaca que o cabeçalho das fls. 1664/1667 consta em letras garrafais “COMPOSIÇÃO DOS SALDOS CONTAS A PAGAR 2008 – RELATÓRIO 1”, e observa que não há menção a custos nesses documentos. Diz que a fiscalização deveria ter intimado a empresa a apresentar os custos correspondentes à nota fiscal, e não simplesmente inferir o montante deles e escamoteá-los sob um valor numérico obscuro inserido num anexo ao TVF. Assim, conclui que o procedimento limitou o direito de defesa do contribuinte.

Conforme já abordei neste voto, o Termo identifica perfeitamente como foi levantado o montante de R\$ 30.258.236,66, e de onde foram obtidas as parcelas que o totalizam, descabendo alegar restrição de defesa.

Quanto a não terem aqueles valores interferidos em conta de resultado, é matéria de mérito, a ser apreciada a partir dos elementos trazidos pela contribuinte para desconstituir a acusação.

Ante o acima exposto, rejeito todas as preliminares suscitadas pela contribuinte.

#### **Mérito**

Por conter matéria sujeita a recursos de ofício e voluntário, inicio analisando a exigência a título de Imposto de Renda Retido na Fonte sobre pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado.

### **IRRF - Pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado (multa 150%).**

O Termo de Verificação Fiscal descreve três situações que levaram a autoridade lançadora a concluir pela ocorrência de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

A primeira se refere a três pagamentos registrados em 31/02/2007, 31/08/2007 e 28/09/2007 na conta 21512 (Contas a Pagar), totalizando R\$ 8.913.135,01, cuja contrapartida foi a conta 11102 (Bancos - Conta Movimento) e que não compuseram a base de cálculo do IRRF sobre remessas ao exterior. A fiscalização entendeu que o registro contábil de saída de recursos que deveriam ter sido remetidos ao exterior, sem documentos que lastreie os lançamentos e sem confessar em DCTF e recolher o IRRF configura, em tese, crime contra a ordem tributária que se insere na descrição prevista no inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/90, e aplicou multa qualificada.

A segunda situação refere-se a valores lançados a crédito da conta Banco C/Movimento listados na Tabela II do TCIF de 04/07/2012, para os quais a fiscalização entendeu não ter a contribuinte apresentado documentos hábeis, coincidentes em datas e valores, que lastrearam a contabilização.

A terceira situação diz respeito a valores contabilizados a título de suprimento de caixa, correspondentes a cheques (nominais a terceiros, endossados a terceiros, depositados em outros bancos e/ou outra conta bancária e/ou utilizados para pagamentos de despesas), para os quais a contribuinte não apresentou documentos suficientes para comprovar as respectivas operações (relação às fls. 3084/3086, totalizando R\$ 1.050.903,71). Também neste caso a fiscalização entendeu configurado, em tese, crime contra a ordem tributária.

As duas primeiras situações descritas resultaram de investigação de valores contabilizados a crédito da conta Bancos C/Movimento, que é uma conta transitória, alimentada com recursos saídos da conta Caixa (ou seja, a conta creditada, em última análise, é a conta Caixa).

Em relação à segunda situação acima referida, a fiscalização, pelo Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 04/07/2012, intimou a contribuinte a apresentar documentos hábeis, coincidentes em datas e valores, que lastrearam a contabilização, a crédito da conta Bancos C/Movimento, dos valores listados na Tabela II anexa ao termo.

A contribuinte esclareceu que os lançamentos são relativos a recebimento de duplicatas, demonstrando a relação das duplicatas que os representam.

No Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 24/08, a fiscalização assenta ter verificado que o somatório das duplicatas apontadas é igual ao valor creditado nas contas bancárias ou ao somatório dos valores creditados na conta bancária na mesma data, se as duplicatas relacionadas constam no Livro de Recebimento de Duplicatas e se estão em consonância com estas. Quando ocorreu igualdade, considerou procedentes os esclarecimentos e comprovado o erro no lançamento, e considerou não comprovados os valores cujas duplicatas

apontadas como a eles relativas foram recebidas em datas divergentes, consoante o Livro de Recebimento de Duplicatas, e têm seu registro isolado no extrato bancário do mesmo valor, em data coincidente com a do Livro. Em conclusão, considerou como pagamentos sem causa os valores lançados a crédito da conta Bancos C/ Movimento para os quais não foram apresentados esclarecimentos ou documentos, ou restaram não comprovados na análise feita, totalizando, conforme relação de fls. 4869, no valor de R\$ 813.409,77.

A decisão de primeira instância cancelou o lançamento, considerando que a fiscalização não demonstrou ter ocorrido o pagamento, pressuposto material da incidência.

Nesse aspecto, que é objeto de recurso de ofício, deve ser confirmada a decisão recorrida, pelos seus próprios fundamentos.

De fato, dispõe o art. 61 da Lei nº 8.981/95:

*"Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.*

*§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.*

*§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.*

*§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajuste do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto."(destaquei)*

Conforme destaquei na transcrição supra, a efetuação do pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, o que é reforçado pelo disposto no § 2º, ao determinar que a incidência do imposto ocorre no dia do pagamento.

Nessa ordem de ideias, a aplicação do dispositivo tem como pressuposto a inexistência de dúvida quanto à efetividade do pagamento (saída de numerário da empresa), cuja prova é ônus do fisco, que deve individualizar com clareza os valores e as datas em que estes ocorreram.

De se observar que a contabilização de despesas em contrapartida da conta caixa indica "pagamento", ou seja, presume-se que tenham sido efetuados os pagamentos. Contudo, o que está efetivamente provada é a contabilização, não porém o fato (pagamento de despesas), e a convicção quanto à ocorrência do fato gerador do imposto exigido, qual seja, **pagamento** sem causa ou a beneficiário não identificado, há de vir do conjunto probatório constante dos autos.

A decisão recorrida analisou cuidadosamente os assentamentos da fiscalização e destacou que: (i) o TCIF de 04/07/2012 registra que na contabilidade do contribuinte todos os lançamentos a débito da conta 11102 (Bancos C/Movimento) tiveram

como contrapartida a conta 11101 (caixa); (ii) a contribuinte afirmou que a conta 11101 (Bancos C/Movimento) é uma conta transitória, e que os lançamentos questionados são relativos a recebimentos de duplicatas conforme discriminado; (iii) a fiscalização se concentrou na análise da conta 11102 (Bancos C/Movimento), mas esqueceu que os valores ali ingressados, como contrapartida dos lançamentos a crédito na conta 11101 (Caixa), foram depositados em conta bancária da contribuinte, conforme comprova a coincidência de datas e valores constantes dos extratos verificados, e conforme atestou a própria fiscalização; (iv) assim, quanto aos valores que comprovadamente foram depositados em contas bancárias de titularidade da contribuinte, não há prova nos autos de que foram utilizados para pagamentos.

No que tange à primeira situação a contribuinte, intimada, esclareceu que os três pagamentos registrados em 31/07/2007, 31/08/2007 e 28/09/2007 na conta 21512 (Contas a Pagar), totalizando R\$ 8.913.135,01, cuja contrapartida foi a conta 11102 (Bancos Conta Movimento), não correspondem a saída de recursos, tratando-se de ajustes.

Segundo os esclarecimentos prestados pela contribuinte na fase procedural, tais ajustes decorreram da necessidade de apresentar um balanço mais condizente com a realidade, pois a empresa possui alto índice de inadimplência, gerando um passivo muito elevado, mal visto por credores e Órgãos Públicos nas licitações, e um saldo muito grande de Duplicatas a Receber.

Alegou, também, que a conta 21152-8 Contas a Pagar não registrava apenas valores a serem remetidos ao exterior, tendo recebido também lançamentos de provisões para remessas de direitos autorais. E que a provisão na conta de resultado 51218-0 - Direitos Autorais é legítima, constituída com base nas notas fiscais de 2006 contabilizadas em receitas e tributadas naquele exercício, sendo que parte deveria ter sido remetida a título de Direitos do Autor, constituindo despesa incorrida. Explicou que a solução encontrada para a situação teria sido fazer estornos a débito de 21512-8 – Contas a Pagar e a crédito de 11305-1 Duplicatas a Receber, equilibrando Ativo e Passivo na mesma proporção, sem alterar o resultado. E que, em alguns meses foram feitos lançamentos a débito de Contas a Pagar e a crédito de Bancos e, na mesma proporção, débitos de Bancos e crédito de Duplicatas a Receber.

A explicação não satisfez à Fiscalização, que concluiu:

*"A saída de recursos da empresa no montante de R\$ 8.913.135,01 existiu e está contabilizada, portanto os pagamentos foram efetuados. A mera alegação de tratar-se de ajuste contábil desacompanhada dos documentos que lastreiam referidos lançamentos não comprova referidas operações. Ocorre que os pagamentos deveriam ter sido remetidos ao exterior, pois a integralidade dos valores constantes da conta 21512-8 Contas a pagar advieram de provisão para despesas de Direitos Autorais.*

(...)

*De todo o exposto, entendemos que o registro contábil das saídas de recursos nos montantes efetuados, para pagamentos de despesas que deveriam ter sido remetidas ao exterior, pois advieram da apropriação de despesas de direitos autorais em decorrência do Contrato de Cessão de Direitos de Comercialização apresentado, sem qualquer documento que*

*lastreie os lançamentos, sem confessar o débito em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e recolher o imposto de renda incidente caracteriza, em tese, crime contra a ordem tributária e insere-se na descrição prevista no inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/90”.*

Por sua vez, a decisão recorrida manteve a exigência. Observou que o TVF demonstrou que o alegado alto índice de inadimplência não resistiu ao cruzamento de dados entre os Livros de Recebimentos de Duplicatas, de 2007 e 2008, com os arquivos magnéticos de notas fiscais. E aduziu as seguintes considerações: (a) Os lançamentos a crédito de Caixa (contrapartida a débito de Banco) no lugar de crédito em Duplicatas a Receber fez com que o saldo devedor da conta Duplicatas a Receber, propositalmente, ficasse acrescido; (b) Não há previsão legal nas normas comerciais e fiscais para a realização do alegado ajuste contábil, especialmente quando envolvem contas do ativo disponível (Bancos); (c) A *contrario sensu* do disposto nos arts. 923 e 924 do RIR/99, o ônus da prova recai sobre o contribuinte quando sua escrituração está em desacordo com as normas legais ou desamparada de documentação hábil segundo o tipo de transação; (d) Os históricos dos lançamentos não mencionam ajustes, mas sim “*PAGTO. CONF. COMPROVANTE*; (e) Se o recurso efetivamente não saiu da conta 11102 BANCO C/ MOVIMENTO, por se tratar de mero ajuste contábil, para onde foi o recurso que saiu do Caixa e foi para BANCO C/ MOVIMENTO, tendo em vista que esta última conta é de natureza transitória e possuía saldos inicial e final igual a zero?; (f) Não foi demonstrada a ocorrência de erro nos lançamentos a crédito de CAIXA e a débito de BANCO C/ MOVIMENTO para justificar os estornos das saídas do Caixa, bem como não há qualquer conexão temporal e lógica entre um pretenso erro nos lançamentos a crédito de CAIXA e os alegados ajustes contábeis feitos em Contas a Pagar, Banco c/ Movimento e Duplicatas a Receber; (g) Consta a escrituração de recursos saídos da conta CAIXA que, transitando pela conta temporária BANCO C/ MOVIMENTO, foram debitados na conta 21512 CONTAS A PAGAR, sob o histórico de “*PAGTO. CONF. COMPROVANTE*”, não cabendo à fiscalização fazer nova prova da existência do pagamento, mormente no caso em que os recursos têm origem na conta CAIXA; (h) O pagamento está escriturado, só que, pelo registro contábil, não se sabe quem são os beneficiários, bem como as operações ou suas causas.

No recurso, a interessada argumenta que a contabilidade não serve de prova do pagamento, que os recursos não saíram da empresa, que a interessada disponibilizou para a fiscalização todos os seus extratos e a autoridade lançadora constatou que os pagamentos não existiram, que se a fiscalização houvesse recomposto o Caixa, como requerido na impugnação, teria constatado que não houve saldo credor de Caixa e também que não houve pagamento sem causa.

A interessada não alega que o ajuste, mediante estornos, tenha sido procedido para corrigir erros, mas sim, para ostentar outra situação no balanço (a seu dizer, mais condizente com a realidade). É óbvio, como assentou a decisão recorrida, que o procedimento adotado pela contribuinte está em desacordo com as normas contábeis e fiscais, bem como é certo ser seu o ônus de demonstrar que o registro com o histórico “Pagto. Conf. Comprovante” decorreu de erro.

Porém, não obstante os pertinentes questionamentos feitos pelo ilustre relator da decisão recorrida quanto ao destino dos recursos registrados como saídos do Caixa para a conta transitória bancos C/Movimento, não tem, nos autos, elementos suficientes para formar minha convicção quanto à efetividade dos pagamentos. Observe-se que, afinal, foi registrado saldo credor de Caixa. Não seria, isso, indício de que não houve a saída de Caixa e a

efetividade do pagamento, mas mera contabilização indevida? Parece-me não haver certeza da ocorrência de pagamentos.

Veja-se que a autoridade fiscal, no Termo de Verificação que integra os autos de infração, afirma que “*os pagamentos deveriam ter sido remetidos ao exterior, pois a integralidade dos valores constantes da conta 21512-8 - Contas a Pagar advieram de provisão para despesas de Direitos Autorais*”.

Ao atestar que referidos valores (apenas três), no seu entender, correspondem a despesas com Direitos Autorais que deveriam ter sido remetidas para o exterior, a autoridade fiscal, que analisou todos os extratos bancários da contribuinte, afirma que não houve a remessa (fl. 22 do TVF). Aliás, no Termo de Constatação de 04/07/2012 às fls. 2209/2210, a autoridade fiscal afirma que nos extratos bancários não constam os registros de saída de recursos relativos a esses pagamentos.

Portanto, qual a certeza do pagamento? Poder-se-ia argumentar que, sendo a conta Banco C/Movimento contra transitória, tais valores corresponderiam a outros pagamentos, feitos em espécie, com recursos do Caixa. Contudo, tenho que aqui deve prevalecer o princípio do direito probatório de que “*o ordinário se presume, o extraordinário se prova*”.

De fato, trata-se de pagamentos em valores expressivos (R\$ 2.907.409,47 em 31/07/2007, R\$ 3.540.097,19 em 31/08/2007 e R\$ 2.465.628,34 em 30/09/2007), que ordinariamente não são pagos em espécie, mas mediante transação bancária. Se não há registro em todos os extratos bancários de saídas nesses valores, é de presumir que não ocorreram os pagamentos. Esse mesmo princípio do direito probatório é utilizado em situação inversa, quando o contribuinte, intimado a comprovar documentalmente a efetividade da entrega de recursos contabilizados como suprimento de caixa, alega terem sido feitos em espécie. Dentro do mesmo princípio, como de ordinário, valores elevados não são transacionados em moeda corrente, e a não apresentação do documento bancário é tida como ausência de prova do suprimento.

Assim, com todas as incertezas que permeiam a contabilização, também quanto a esses valores, considero não ter restado comprovada a efetividade do pagamento, e dou provimento ao recurso.

A terceira situação diz respeito a valores contabilizados a título de suprimento de caixa, correspondentes a cheques (nominais a terceiros, endossados a terceiros, depositados em outros bancos e/ou outra conta bancária e/ou utilizados para pagamentos de despesas), para os quais a contribuinte não apresentou documentos suficientes para comprovar as respectivas operações (relação às fls. 3084/3086, totalizando R\$1.050.903,71). A fiscalização entendeu representarem pagamento sem causa, bem como que o fato caracteriza, em tese, crime contra a ordem tributária e insere-se na descrição prevista no inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/90.

Aqui não se discute a ocorrência do pagamento, mas exclusivamente a comprovação da operação, a fim de se identificar a causa e o beneficiário. A questão é exclusivamente de prova, que não foi apresentada, devendo ser mantido o lançamento.

A multa aplicada foi a do art. 44, inciso I, c.c. § 1º, da Lei nº 9.430/96, e a motivação da qualificação não está indicada com precisão no TVF, que se reporta à Lei nº

8.137/90 (crimes contra a ordem tributária), que trata de penalidade na esfera criminal, e não na esfera administrativa.

Consta do Termo:

*"De todo o exposto, entendemos que as saídas de recursos relativos à emissão de cheques indevidamente contabilizados como suprimentos de caixa, para os quais não foram apresentados documentos que justificassem e comprovassem tais operações, ou para as quais os documentos apresentados não foram suficientes para comprovar as operações que se pretendia, sem confessar na Declaração de Débitos e Créditos tributários – DCTF e recolher o imposto de renda na fonte incidente, caracteriza, em tese, crime contra a ordem tributária, e insere-se na descrição prevista no inciso I do art. 1º e inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/90.*

A qualificação da multa tributária administrativa, conforme dispõe o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, aplica-se aos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, a saber:

*Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

A exacerbação da multa, no caso, pressupõe a ocorrência de sonegação ou fraude, nos termos dos arts. 71 ou 72 acima transcritos.

Pela descrição da autoridade fiscal, vê-se que a atitude descrita como ensejadora da qualificação foi a contabilização indevida, como suprimento de caixa, de valores saídos de Caixa mediante a emissão de cheques (nominais a terceiros, endossados a terceiros, depositados em outro banco e/ou outra conta bancária e/ou utilizados para pagamento de despesas).

Esse fato, a meu ver, carece da efetiva comprovação de ocorrência de sonegação ou fraude, que a jurisprudência tem entendido como indispensável para a qualificação da penalidade, a exemplo dos julgados a seguir:

*MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração com valor inferior ao apurado pela fiscalização não é, por si só, motivo para a qualificação da penalidade. A hipótese prevista no artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96, deve ser interpretada restritivamente, e aplicada somente nos casos de fraude, em que tenha ficado demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente. Para aplicar a multa qualificada de 150%, a fiscalização deve instruir com documentos que comprovem tal acusação. (Ac. 9101-00.724)*

*INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada. (Ac. 9101-01.402)*

*MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Correta a decisão recorrida que afasta a qualificação da penalidade, se inexiste prova da intenção de fraudar e o lançamento está fundamentado, apenas, na falta de comprovação de valores contabilizados. (Ac. 1101-00.622).*

*MULTA QUALIFICADA REDUÇÃO DE 150% PARA 75% - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE FRAUDE OU DOLO ESPECÍFICO - A mera omissão de rendimento, não acompanhada de outras condutas fraudulentas ou gravosas, deve ser apenada com a multa de 75%, sendo a aplicação da multa agravada apenas para as hipóteses em que se identificar o dolo específico do contribuinte. (Ac. 105-17.193).*

A decisão recorrida manteve a qualificação ao argumento de que a contribuinte “tinha total controle de sua contabilidade, a ponto de por vezes manipulá-la, e de suas operações bancárias e comerciais, não havendo como admitir que inúmeros cheques (nominais a terceiros, endossados a terceiros, depositados em outro banco e/ou outra conta bancária e/ou utilizados para pagamentos de despesas), de valores substanciais, tenham sido, por mero erro, indevidamente contabilizados como suprimento de caixa.”

De fato, há considerável probabilidade de que a contabilização indevida dos cheques como suprimentos de caixa não tenha decorrido de erro. Contudo, essa inferência não é suficiente para qualificar a multa, que exige comprovação do dolo, e sendo assim, voto pela desqualificação da multa.

Em conclusão parcial, quanto ao IRRF, nego provimento ao recurso de ofício

e dou provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da matéria tributável as

importâncias de R\$ 2.907.409,47 em 31/07/2007, R\$ 3.540.097,19 em 31/08/2007 e R\$ 2.465.628,34 em 30/09/2007, e afastar a qualificação da multa.

Analiso, a seguir, as infrações identificadas no auto de infração do IRPJ, cuja decisão aplicar-se-á, no que couber, às exigências reflexas (CSLL, PIS e COFINS).

### IRPJ

#### **Infração 001- Omissão de receitas – Receitas diferidas não levadas a resultado.**

**Fato gerador: 31/12/2007; Valor apurado: R\$ 19.282.034,76; Multa: 150%**

Esta infração está relatada às fls. 13/15 do Termo de Verificação Fiscal, e tem origem num lançamento a débito de Receitas Diferidas e a crédito de Duplicatas a receber, no valor de R\$ 19.282.034,76, efetuado pela contribuinte em 30/06/2007.

Intimada a justificar a contabilização, uma vez que os lançamentos a débito de Receitas Diferidas devem ter como contrapartida crédito na conta 6213 (Serviços Prestado), e não conta 11305 (Duplicatas a Receber), a contribuinte respondeu tratar-se de lançamento de estorno de valores tributados antecipadamente em janeiro de 2007 e depois mês a mês (fls. 2904), assim demonstrando:

Valor correto para baixa em 31/01/2007 6.547.269,38.

Valor levado a resultado em 31/10/2007:

	Sub Total	6.547.269,38
NF 5238 de 2006 FINASA		651.034,73
NF 5449 de 2006 CITIBANK		559.683,92
NF 6632 CELEPAR		2.498.830,21
NF 5088 de 2006 HSBC		6.000.000,00
NF 6820 de 2007 TELEMAR		7.281.919,76
<b>VALOR CORRIGIDO EM 20/JUN/07</b>	<b>(*) 16.991.468,62</b>	
<b>VALOR TOTAL DO LANÇAMENTO</b>		<b>23.538.738,00</b>
Em junho de 2007 foi efetuado um estorno, referente ao valor indevido lançado em janeiro, mais parte da NF 7608 no total de 2.489.799,42 provisionada em maio, sendo que uma parcela de 208.233,28 foi levada a resultado em junho		<b>(*) 16.991.468,82</b> <b>2.290.566,19</b> <b>19.282.034,81</b>

Após analisar os esclarecimentos prestados, a fiscalização lavrou Termo de Constatação afirmando que os considerou inconsistentes (fls. 3045), pois se o intuito da contribuinte era efetuar estorno, a contrapartida deveria ser a débito da conta 23101 – SERVIÇOS EFET. NO EXERCÍCIO, de forma que a conta Receitas Diferidas ficaria acrescida dos R\$ 19.282.034,76, a serem tributados no período correto, e o resultado apurado em 30/06/2007 ficaria afetado pelo lançamento, mas isso não aconteceu.

Apontou o Auditor que o lançamento não é de estorno, e que, de fato, a Contribuinte reduziu o saldo da conta 23101 Receitas Diferidas em mais R\$ 19.282.034,76, sem que tal valor fosse oferecido à tributação, bem como alterou indevidamente o saldo da conta Duplicatas a Receber.

Registra o TVF:

*Embora matematicamente o valor demonstrado seja equivalente ao lançamento inconsistente (R\$ 19.282.034,76) não podem se referir às mesmas notas fiscais, pois o valor a elas relativo já fora levado a tributação em 01/2007, e, portanto, excluído do saldo da conta Receitas Diferidas, como esclareceu o Contribuinte.*

*Ademais, se o Contribuinte tem o efetivo controle das receitas diferidas, de modo a identificar que valores foram levados a resultado indevidamente em 01/2007, perceberia facilmente nos meses seguintes que o saldo final da conta 23101 Receitas Diferidas estava distorcido e teria promovido a correção.*

*Ainda, admitindo-se o efetivo controle das receitas diferidas, é de se esperar que os valores relativos às notas fiscais demonstradas pelo Contribuinte tenham sido levados a resultado nos períodos competentes, ou no mês a mês como explicou.*

*Desse modo, o Contribuinte não comprovou a quais notas fiscais se refere o valor de R\$ 19.282.034,76 reduzido da conta 23101 Receitas Diferidas em 30/06/2007, tampouco comprovou que referido valor tenha sido tributado.*

*Na resposta apresentada em 01/08/2008, o contribuinte informou que o saldo final da conta 23101 Receitas Diferidas em 31/01/2007, no valor de R\$ 9.510.658,69, foi levado a resultado nos meses de janeiro a abril de 2008. Concluímos, pois, que todas as receitas diferidas (exceto o valor de R\$ 19.282.034,76) relativas aos anos de 2006 e 2007 foram levadas a resultado, e o contribuinte tem condições de comprovar a quais notas e qual período correto deve ser o valor de R\$ 19.282.034,76 tributado, mas não o fez.*

*Entendemos, pois, restar caracterizada a omissão de receitas no valor de R\$ 19.282.034,76*

*(...)*

*Deixamos de analisar as notas fiscais e contratos a elas relativos, apresentados em complemento a resposta, via e-mails em 14/08 e 17/08, haja vista que não existiu o lançamento de estorno.”*

Em sua defesa, a contribuinte afirma tratar-se de estorno, que devolveu à conta Duplicatas a Receber saldo que fora incorretamente dela retirado. Asseverou que a origem do saldo da conta Receitas Diferidas não levadas a resultado foi a própria conta Duplicatas a Receber, e a redução de saldo na conta Receitas Diferidas constatada pela fiscalização foi apenas um estorno de lançamento.

Contudo, não logrou a interessada comprovar o alegado estorno, como bem analisou a decisão recorrida, *in verbis*:

*Por sua vez, a contribuinte alegou que tal lançamento refere-se a estorno de valores tributados antecipadamente, tratando-se da “redução do saldo da conta Duplicatas a Receber, que acabou com saldo indevidamente aumentado através dos lançamentos feitos na tentativa de reverter os efeitos da antecipação das receitas” (fl. 4.941). Do valor de R\$ 19.282.034,76, R\$ 16.991.468,62 estariam embutidos no valor de R\$ 23.538.738,00 levados ao resultado em 31/01/2007, conforme notas fiscais e contratos juntados pela impugnante. A parcela restante, no montante de R\$ 2.290.566,19, teria sido “provisionada em maio” de 2007 e refere-se a parte da NF 7608 PAO. Assim, ainda segundo a impugnante, em junho de 2007 foi estornado todo o valor de R\$ 19.282.034,76, que teria sido levado ao resultado antecipadamente.*

*Friso que ao demonstrar os valores que teriam sido levados ao resultado antecipadamente, a contribuinte utilizou apenas parte da importância relativa a NF 7608 PAO para alcançar o valor de R\$ 19.282.034,81.*

*Às fls. 3381/3383, a contribuinte aduziu planilhas referentes às NFs que compõem o valor de R\$ 23.538.738,00, entretanto, nada esclareceu quanto ao valor de R\$ 2.290.566,19, que integraria o montante total da NF 7608 PAO, de R\$ 2.948.799,42. Os 8º e 9º Aditivos ao contrato realizado com a Companhia Brasileira de Distribuição – Pão de Açúcar (fls. 2058/2076) também em nada esclarecem a apropriação das receitas alegadas pela impugnante. Pelo contrário, os períodos e os valores correspondentes aos serviços aditados não guardam congruência com a apropriação das receitas relativas à NF 7608 PAO. Tal circunstância, por si só, já lança dúvida quanto ao argumento de que os R\$ 19.282.034,76 teriam sido levados antecipadamente ao resultado.*

*Passando, então, à análise dos lançamentos contábeis envolvidos, verifico que assiste razão à fiscalização neste item. Com efeito, se o valor de R\$ 19.282.034,76 foi antecipadamente baixado da conta 23101 Receitas Diferidas (lançamento a débito) e levado ao resultado (conta 62113 – Serv. Efet. Exercício – lançamento a crédito), o estorno a ser realizado se daria por meio de lançamento a débito de Serv. Efet. Exercício e a crédito de Receitas Diferidas.*

*O lançamento de estorno alegado pela contribuinte (débito em Receitas Diferidas e crédito em 11305 Duplicatas a Receber, no valor de R\$ 19.282.034,76) reduziu ainda mais o saldo devedor da conta Duplicatas a Receber e o saldo credor da conta Receitas Diferidas. Portanto, não houve qualquer estorno em relação à conta Receitas Diferidas, tampouco em relação ao resultado.*

O lançamento supracitado também não pode se caracterizar como lançamento de estorno da conta Duplicatas a Receber, pois a tributação antecipada alegada pela contribuinte não envolveu lançamentos contábeis nessa conta, mas tão somente lançamentos nas contas 23101 Receitas Diferidas (débito) e 62113 – Serv. Efet. Exercício (crédito). Ademais, se houve antecipação de receitas, como defendido pela impugnante, o que se esperaria é o estorno dessas receitas do resultado e não de contas do ativo. A falta de estorno na conta de resultado 62113 – Serv. Efet. Exercício, de valores que teriam sido antecipadamente oferecidos à tributação, implicaria a majoração das bases de cálculo de tributos e antecipações pagos mensalmente.

Em sua impugnação, a contribuinte aponta dois lançamentos contábeis a débito da conta 11305 Duplicatas a Receber e a crédito da conta 23101 Receitas Diferidas, que perfazem a quantia de R\$ 17.062.638,92. Segundo a impugnante tais lançamentos “tiveram EVIDENTE INTUITO de reverter o saldo da conta Receita Diferida” (impugnação – fl. 4941).

Ora, causa estranheza o fato de a contribuinte na fase investigatória afirmar que o valor de R\$ 19.282.034,76 “refere-se à estorno de valores, já levados ao resultado [...]” (fl. 3380), depois, na impugnação, afirmar que “na verdade estava tratando não de ESTORNO DO SALDO da conta Receita Diferida (...) mas sim a redução do saldo da conta Duplicatas a Receber” e, por fim, afirmar que o valor de R\$ 17.062.638,92 tinha como objetivo justamente “reverter o saldo da conta Receita Diferida”.

(...)

Por fim, repiso que a conta “Receitas Diferidas” retrata uma obrigação com terceiros, em face de recebimentos antecipados de serviços a serem prestados, e, sendo assim, tem natureza de conta do passivo. Por conseguinte, se valores são baixados dessa conta sem transitar por contas de resultado, o auferimento da receita deixa de ser contabilizado, caracterizando a omissão de receita e autorizando os lançamentos de ofício do IRPJ e das contribuições daí advindos.

No recurso a interessada rebate as considerações expendidas pelo relator de primeira instância, aduzindo que “se o Julgador entende que a fiscalização não elucidou o caso completo, deixando de exigir esclarecimentos sobre a dita Nota Fiscal, não é correto imputar a ocorrência de omissão de receitas. Da mesma forma, se o Julgador entendeu que os fatos não estavam claros e havia dúvidas sobre o valor tributado antecipadamente, deveria requerer a realização de diligência.”

De se registrar que incorre em equívoco a Recorrente, pois o Julgador não entendeu que a Fiscalização não elucidou o caso completo. A fiscalização intimou a contribuinte a justificar o lançamento, em 30/06/2007, do valor de R\$ 19.282.034,76 a débito de Receitas Diferidas e a crédito de Duplicatas a Receber (Termo de fls. 2209 a 2217), acompanhados de todos os elementos de prova, e formou sua convicção a partir dos elementos

trazidos pela contribuinte. Descabida também a alegação de que o Julgador deveria requerer a realização de diligência, pois cabia a contribuinte trazer todos elementos de prova que dessem consistência à sua justificativa para o lançamento questionado, o que não logrou alcançar.

Argumenta a contribuinte que o lançamento referente a esse item não tem base legal, pois não se trata de presunção nem de omissão de receita efetiva, “*aquela em que se demonstra a ocorrência do fato gerador e se constata que os valores das receitas não foram registrados na escrita contábil*”.

Contudo, a acusação não é de receita não registrada na escrita contábil, mas sim, da não apropriação, ao resultado, de receita diferida.

Logo, voto no sentido de manter a tributação sobre a receita não apropriada.

#### **Infração 002- Omissão de receitas por presunção legal - Saldo Credor de Caixa. Multa: (225%)**

Conforme TVF, durante o procedimento fiscal foi constatada a ocorrência de saldo credor de caixa escriturado. Por isso, a contribuinte foi intimada a prestar esclarecimentos detalhados, acompanhados dos elementos de prova, o arquivo magnético relativo a Registros Auxiliares (tendo em vista que os lançamentos na conta caixa foram feitos de forma genérica, “Aviso de Crédito” e “Aviso de Débito”, não representando o registro individualizado das operações), e os extratos bancários das operações envolvidas na apuração do saldo credor de caixa.

Após sucessivos termos de intimação e correspondentes prestações de esclarecimento, a fiscalização recompôs a conta Caixa, mediante ajustes a débito e a crédito, evidenciando a ocorrência de saldo credor de caixa, caracterizando presunção legal de omissão de receitas.

Os ajustes a débito (listados no Anexo I do TVF) são valores que a fiscalização considerou comprovados (débito de Bancos e crédito de Caixa que foram demonstrados pela contribuinte, com indicação das notas fiscais que lhes deram origem, passíveis de identificação nos extratos bancários e no Livro de Recebimento de Duplicatas).

Os ajustes a crédito correspondem a valores que a autoridade fiscal entendeu tratar-se de aumento fictício do saldo da conta Caixa, por corresponderem a valores destinados a terceiros (cheques nominais a terceiros, endossados a terceiros, depositados em outro banco e/ou outra conta bancária ou utilizados para pagamento de despesas, que foram compensados nas contas bancárias e debitados na conta “Caixa”, a título de suprimento de caixa, sem nenhuma saída posterior da referida conta contábil e TED), e valores de operações inexistentes (débito de caixa e a crédito de bancos, para os quais não existia registro das operações nos extratos bancários).

No Anexo II ao TVF estão consolidados os ajustes, com recomposição da conta Caixa, evidenciando a ocorrência de saldo credor.

O Anexo III do TVF indica os saldos credores diário objeto de lançamento, excluindo da ocorrência seguinte os valores lançados nas anteriores, dentro do mesmo ano-calendário.

Registra a autoridade fiscal que a conta 11202 - Bancos Conta Movimento foi objeto de recomposição junto com a conta Caixa, por ser uma conta transitória de disponibilidades, que recebeu recursos apenas da conta Caixa, existindo apenas saldos devedores finais nela disponíveis.

A decisão recorrida manteve a omissão de receita correspondente a esse item.

Como visto no Relatório, a Recorrente invoca a nulidade do Acórdão recorrido, alegando que a ambiguidade de critério na recomposição da conta Caixa foi o principal argumento da impugnação, e que esse argumento não foi tratado pelo julgador.

Essa ambiguidade, nos termos da impugnação, consistiu na adoção de critérios diferentes para débitos e créditos lançados na conta BANCO C/MOVIMENTO recomposta juntamente com a conta Caixa. Explicou que quando a fiscalização não encontrou nos extratos bancários os créditos pelo pagamento dos empréstimos, reconheceu que os valores não poderiam ter sido transferidos para o caixa da empresa e, por essa razão, deveriam ser retirados do caixa (ajuste a crédito). Por outro lado, os ajustes realizados na conta DUPLICATAS A PAGAR e na conta BANCOS C/ MOVIMENTO **igualmente inexistente nos extratos bancários** foram consideradas saídas efetivas.

Fez referência ao montante de R\$ 8.913.135,01, correspondente a valores contabilizados a débito de contas a pagar e a crédito de Bancos C/Movimento, que seriam oriundos de meros ajustes contábeis, e não de saída efetiva de recursos, e que a fiscalização simplesmente “declara” que houve a saída de recursos pela inexistência de prova das operações, e pondera que se o extrato bancário é suficiente para provar a inexistência do suprimento de caixa (gerando ajuste de crédito no Caixa), o extrato bancário que prova a inexistência das remessas deveria servir para demonstrar que os recursos não saíram da empresa, o que exigiria que o Auditor devolvesse à conta Bancos C/Movimento os recursos que dela não saíram.

Esses argumentos foram enfrentados pela decisão recorrida. Ao apreciar o lançamento de IRRF sobre o montante de R\$ 8.913.135, 01, assentou o voto condutor que: (i) Os históricos dos lançamentos não mencionam ajustes, mas sim “*PAGTO. CONF. COMPROVANTE*”; (ii) Se o recurso efetivamente não saiu da conta 11102 BANCO C/ MOVIMENTO, por se tratar de mero ajuste contábil, para onde foi o recurso que saiu do Caixa e foi para BANCO C/ MOVIMENTO, tendo em vista que esta última conta é de natureza transitória e possuía saldos inicial e final igual a zero?; (iii) Não foi demonstrada a ocorrência de erro de lançamentos a crédito de CAIXA e a débito de BANCO C/ MOVIMENTO, bem como não há qualquer conexão temporal e lógica entre um pretenso erro nos lançamentos a crédito de CAIXA e os alegados ajustes contábeis feitos em Contas a Pagar, Banco c/ Movimento e Duplicatas a Receber; (iv) Consta a escrituração de recursos saídos da conta CAIXA que, transitando pela conta temporária BANCO C/ MOVIMENTO, foram debitados na conta 21512 CONTAS A PAGAR, sob o histórico de “*PAGTO. CONF. COMPROVANTE*”, não cabendo à fiscalização fazer nova prova da existência do pagamento, mormente no caso em que os recursos têm origem na conta CAIXA.

Depois, na apreciação da matéria relativa a saldo credor de caixa, após manifestar-se motivadamente pela coerência dos critérios de ajuste adotados pela fiscalização, o Relator fez constar do voto:

“(..)

*Melhor sorte também não assiste à contribuinte quanto aos valores debitados na conta Caixa em que não foram encontrados registros nos extratos bancários. A própria impugnante alegou que tais valores decorrem de empréstimos que não lhe foram pagos em razão de perdão de dívida. Ou seja, não se deu de fato o ingresso do recurso no Caixa da empresa. Quisesse a contribuinte comprovar o ingresso dos recursos na conta Caixa, teria que apresentar os documentos que respaldaram os respectivos lançamentos contábeis.*

*(...). Por conseguinte, não há incoerência no procedimento fiscal quando da apuração do saldo credor de caixa e do IRRF por pagamento a beneficiário não identificado / sem causa, nem prospera o retorno, pretendido pela contribuinte, do valor de R\$ 8.913.135,01 à conta CAIXA, conforme análise já feita acerca da exigência do IRRF. "(destaquei)*

*Isto posto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão.*

Quanto ao mérito, entendo assistir razão a contribuinte, quando postula que os três valores (R\$ 2.907.409,47 em 31/07/2007, R\$ 3.540.097,19 em 31/08/2007 e R\$ 2.465.628,34 em 30/09/2007), totalizando R\$ 8.913.135,01, deveriam ser restituídos ao Caixa.

Conforme aponta a decisão recorrida, consta a escrituração de recursos saídos da conta CAIXA que, transitando pela conta temporária BANCO C/ MOVIMENTO, foram debitados na conta 21512-8 CONTAS A PAGAR. Portanto, para cada um desses valores há dois lançamentos: o primeiro a crédito de Caixa e a débito de Bancos C/Movimento e o segundo a crédito de Bancos C/Movimento e débito de Contas a Pagar.

Segundo a contribuinte, trata-se de registros contábeis de mero ajuste, não correspondendo a efetivas saídas.

Esse fato já foi objeto de apreciação no lançamento de IRRF.

A Fiscalização registra que a integralidade dos valores constantes da conta 21512-8 - Contas a Pagar advieram de provisão para despesas de Direitos Autorais e, portanto, os valores debitados nesta conta deveriam ter sido remetidos ao exterior, afirmado, outrossim, que, analisando todos os extratos bancários da contribuinte, constatou que não houve a remessa.

Se não foram feitos os pagamentos, os recursos não saíram da conta Bancos C/Movimento e, consequentemente, por ser essa conta meramente transitória, não saíram da conta Caixa.

Dessa forma, dou provimento ao recurso quanto a este item, no sentido de devolver à conta Caixa os três valores aqui tratados (R\$ 2.907.409,47 em 31/07/2007, R\$ 3.540.097,19 em 31/08/2007 e R\$ 2.465.628,34 em 30/09/2007, o que faz com que desapareçam os saldos credores apurados no Anexo II do TVF (fls. 4900 a 4901).

### **Infração 003- Despesas Não Comprovadas.**

**Fato gerador: 31/12/2007 - Valor Apurado: R\$ 41.680.139,45 - Multa**

**150%.**

Auditando a conta “21512- Contas a Pagar” no ano de 2007 a fiscalização, após esclarecer que todos os valores lançados nessa conta em 2007 advieram exclusivamente da conta 51218 - Direitos Autorais, apurou que havia uma diferença a menor no seu saldo final, no montante de R\$ 50.593.274,46, que não correspondia a remessas de direitos autorais.

Identificou os lançamentos inconsistentes, a débito de duplicatas a pagar, que correspondiam a esse montante, e intimou a contribuinte a esclarecê-los. Tais lançamentos compreendem os três que totalizam R\$ 8.913.135,01, cuja contrapartida foi a crédito de Bancos C/Movimento (que foram objeto de IRRF como pagamento sem causa) e R\$ 41.680.139,45, cuja contrapartida foi a crédito ou de Banco do Brasil, ou de Duplicatas a Receber:

data	Cód. Conta	D/C	Valor	Cód.Contra	Contrapartida	Histórico
31/07/2007	21512	D	2.907.409,48	11102	Banco c/Mov	Pgto. Conf. comprov.
31/08/2007	21512	D	3.540.097,19	11002	Banco c/Mov	Pgto. Conf. comprov.
28/09/2007	21512	D	2.465.628,34	11102	Banco c/Mov	Pgto. Conf. comprov.
<b>TOTAL</b>			<b>8.913.135,01</b>			

data	Cód. Conta	D/C	Valor	Cód.Contra	Contrapartida	Histórico
31/01/2007	21512	D	3.960.547,29	11206	Banco Brasil	Pgto. Conf. comprov.
26/02/2007	21512	D	4.164.745,31	11206	Banco Brasil	Pgto. Conf. comprov.
27/03/2007	21512	D	5.901.329,42	11206	Banco Brasil	Pgto. Conf. comprov.
25/05/2007	21512	D	2.174.302,48	11206	Banco Brasil	Pgto. Conf. comprov.
22/06/2007	21512	D	4.201.863,12	11206	Banco Brasil	Pgto. Conf. comprov.
30/09/2007	21512	D	6.671.316,84	11305	Duplic a Receb.	Transferência
30/10/2007	21512	D	5.650.118,87	11305	Duplic a Receb	Transferência
31/11/2007	21512	D	8.300.036,62	11305	Duplic a Receb	Transferência
31/12/2007	21512	D	1.055.879,50	11305	Duplic a Receb	Transferência
<b>TOTAL</b>			<b>41.680.139,45</b>			

Intimado a esclarecer esses lançamentos, a contribuinte alegou que não são decorrentes de pagamentos de remessas ao exterior, mas de ajustes. Quanto aos valores lançados a crédito de Banco do Brasil, informou que foram debitados na mesma proporção a crédito de Duplicatas a Receber, indicando os lançamentos.

A fiscalização verificou na contabilidade da contribuinte e identificou os lançamentos apontados pela contribuinte, com divergência de datas.

Ilustrando com o primeiro dos valores questionados da tabela acima:

No dia 05/01/2007 a conta 11206 – Banco do Brasil recebeu um lançamento a débito no valor de R\$ 3.977.552,74 cuja contrapartida foi a conta 11.305 - Duplicatas a Receber, com o histórico Recebimento de Duplicatas. Segundo a contribuinte, esse valor é o somatório de R\$ 17.005,45, pago pelo cliente Daycoval, com o valor de R\$ 3.960.547,29 a título de Baixa de Contas a Pagar.

Na contabilidade da contribuinte, na conta 11206 - Banco do Brasil, a autoridade fiscal identificou os seguintes lançamentos:

data	Cód. Conta	D/C	Valor	Cód.Contra	Contrapartida	Histórico
------	---------------	-----	-------	------------	---------------	-----------

05/01/2007	11206	D	3.977.552,74	11305	Duplicatas a Receber	Recebimento de duplicatas.
30/01/2007	11206	C	3.960.547,29	21512	Contas a pagar	Pgto. Conf. comprov.

Situação análoga ocorreu com todos os lançamentos relacionados na tabela que compõe o valor de R\$ 41.690.139,45 cuja contrapartida foi Banco do Brasil.

Concluiu a autoridade fiscal que a contribuinte efetuou lançamentos a débito inconsistentes na conta 1206 - Banco do Brasil (sem registro nos extratos bancários apresentados), e posteriormente os anulou com lançamentos a crédito inconsistentes. E que todos os valores que compõem o montante de R\$ 41.690.139,45 lançado como despesas de direitos autorais não comprovadas, referem-se a lançamentos que alteraram de forma inconsistente os saldos das contas “Duplicatas a Receber” e “Contas a Pagar”.

Em síntese, quanto a este item, tem-se que a autoridade constatou que: (i) os lançamentos em contrapartida a Banco da Brasil com o histórico “Pgto. conf. comprovante são inconsistentes, pois, nos extratos bancários da conta-corrente 5413-5, Agência 3221-2 do Banco do Brasil, não constam os registros de saídas de recursos relativos aos pagamentos (Termo de Constatação de 04/07/2012, fls. 2210); (ii) o destino final de tais valores foi a crédito da conta 11305 - Duplicatas a Receber (Termo de Constatação de 24/08/2012, fls. 3039 a 3042). E concluiu, afinal, que *“Destarte, temos R\$ 41.680.139,45 de despesas de direitos autorais que não foram remetidos ao exterior, ou seja, não foram pagas, e foram baixadas pela inserção de lançamentos inconsistentes na contabilidade.”*

Na impugnação a contribuinte alegou que em 2007 a conta 21512 - Contas a Pagar recebeu, também, provisões, e não apenas despesas incorridas. Constou da peça impugnatória que *“a conta 21512 Contas a Pagar não registrava apenas valores a serem remetidos para o exterior. Por conta de razões de ordem prática circunstancial (particularmente a iminente rescisão do contrato com a empresa americana que detinha o direito sobre os produtos comercializados pela impugnante), em 2007 essa conta recebeu lançamento de PROVISÕES de remessas de direitos autorais.”*

Esclareceu que durante o ano de 2006 tomou conhecimento de que poderia vir a perder o direito de comercializar os softwares da SAGA, seu principal produto. Como diferia as receitas dos contratos ao longo do período das licenças, alocava os custos relativos a essas receitas na medida em que incorriam. Disse que a iminente rescisão do contrato obrigou-a a provisionar os valores dos direitos autorais ainda não remetidos, que seriam os valores já faturados nos anos anteriores, conforme documentos de fls. 1640 a 1708 (alguns já efetivamente recebidos), mas que poderiam exigir algum tipo de prestação de serviço pela impugnante, como eram as atualizações ou ajustes pontuais em razão de troca de equipamento, etc.

Explicou que os valores que sabia que viriam a ser desembolsados no futuro a título de direitos autorais por conta do final do contrato de distribuição tinham que ser provisionados. Aduziu que o procedimento contábil em relação a essa provisão revelou-se prejudicial aos negócios da empresa, pois o panorama, que já era ruim com a iminente perda da principal fonte de receitas, ficou ainda pior com a eventual desconfiança dos clientes pela existência de passivo tão significativo. Ademais alguns valores provisionados diziam respeito a valores que a impugnante não tinha certeza do recebimento em face da inadimplência de alguns

Assim, a defesa da contribuinte centra-se em afirmar a impossibilidade de comprovar os valores glosados, por não representarem despesa, mas sim, provisão, para as quais não existe prova documental.

A alegação da contribuinte de que é impossível provar as provisões, que são meras expectativas, e não gastos, não milita em seu favor. Provisões (no caso) representam estimativas de valores a desembolsar. Apesar de financeiramente ainda não efetivadas, dizem respeito a prováveis valores a desembolsar originados de fatos já conhecidos. À medida que as obrigações se tornam totalmente definidas, devem deixar de ser consideradas provisões. Inobstante tratar-se de passivo de prazo ou valor incerto, o reconhecimento de uma provisão pressupõe uma estimativa confiável da obrigação, fundada num conjunto de desfechos possíveis.

Na impugnação, a contribuinte afirmou que constituiu a provisão de direitos autorais ainda não remetidos, que seriam valores já faturados nos anos anteriores, conforme *documentos de fls. 1640 a 1708*. Asseverou (e reafirmou no recurso) ser “*correto dizer que essas provisões deveriam ser adicionadas ao Lucro Líquido para apuração do Lucro Real, mas não porque são despesas não comprovadas ou porque foram pagos a terceiros não identificados. De fato as provisões que afetaram o resultado do exercício deveriam ter sido adicionadas e se houve erro na apuração do IRPJ e da CSLL da impugnante, o erro foi justamente deixar de fazer as adições relativas às provisões.*” Ou seja, a contribuinte admite expressamente ser correta a adição ao lucro líquido promovida pela fiscalização, embora alegue que não são despesas incorridas, e sim, provisões.

Os “*documentos de fls. 1640 a 1708*” são RELATÓRIOS CONTAS A PAGAR apresentados em atendimento a intimação para comprovar os valores de despesas de direitos autorais registrados na conta 5122-8 em 2007 e 2008. Da análise desses relatórios a autoridade fiscal constatou que as notas fiscais foram integralmente apropriadas como despesas de direitos autorais, o que não estaria em consonância com o Contrato de Direitos Autorais e tampouco com as regras adotadas pela empresa para o cálculo de tais direitos. Por isso, intimou a contribuinte a apresentar o demonstrativo de apuração, por nota fiscal, totalizado mensalmente, em papel e em meio magnético, da apuração das despesas de direitos autorais, segundo as regras de cálculo adotadas pela empresa, contabilizadas nas contas Direitos Autorias em 2007 e 2008.

A autoridade fiscal anota que os novos relatórios apresentados (fls. 3373 a 3703), não apontam o período de competência de apropriação das despesas de direitos autorais e não foram totalizados mensalmente, e que não foi apresentado nenhum documento comprovando que a forma de cálculo das despesas de direitos autorais está em consonância com o contrato.<sup>3</sup>

Não é suficiente alegar que os valores podem ser estimados e calculados com base nos contratos de licenciamento e no contrato de distribuição do software. Se no ano de 2007 a contribuinte misturou, em uma mesma conta (Direitos Autorais), “despesas incorridas” e “provisões”, como alega, tem o ônus de provar esse fato, demonstrando, com elementos devidamente articulados, os valores que representam estimativas. E os relatórios de Contas a

<sup>3</sup> Observe-se que a autoridade fiscal lançou as despesas não comprovadas em 31/12/2007 por não dispor “de nenhum critério de apropriação mensal das despesas de direitos autorais, devidamente suportado pelos Contratos de Direitos apresentados, que permitissem apontar mês a mês as despesas indevidamente apropriadas, e por serem

Documento assinado digitalmente em 15/12/2014 por LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 24/03/2015 por VA

LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por VALMIR SANDRI

Impresso em 25/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Pagar apresentados em 04/06/2012 (fls. 1640/1708) e em 19/09/2012 (fls. 3373/3403) não se prestaram a isso. Não tendo se desincumbido da prova cujo ônus lhe cabia, não produz efeito a alegação da contribuinte de que parte dos valores lançados na conta “Direitos Autorais” não representam despesa, e sim provisão (que, de qualquer forma, seriam indevidáveis e constituiriam adição ao lucro líquido).

Em suma, a Recorrente não logrou comprovar a natureza da operação registrada, não procedendo invocar nulidade do lançamento por erro material, por ter tributado como despesas não comprovadas lançamentos a título de provisão. Igualmente sem razão alegar impropriedade na indicação do art. 249, I, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 na capituração legal.

A fiscalização detectou valores que afetaram o lucro líquido do exercício de 2007, registrados a débito de “Direitos Autorais” e a crédito de “Contas a Pagar”. A contribuinte não comprovou que os valores debitados em conta de resultado estavam em consonância com o contrato, o que é suficiente para a glosa. O fato de a obrigação correspondente ter sido baixada sem que tenha havido o pagamento representou, para a autoridade fiscal, a confirmação da inexistência da despesa e da correspondente obrigação.

Prevê o art. 249, I, do RIR/99 que na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real.

Apenas são dedutíveis na determinação do lucro real as despesas comprovadas e necessárias. Portanto, as despesas contabilizadas que afetaram a apuração do lucro líquido, para que afetem também a apuração do lucro real, têm que atender cumulativamente aos dois requisitos: comprovação e necessidade. Não atendido qualquer deles, a autoridade fiscal não interfere na apuração do lucro líquido procedida pelo contribuinte, mas o ajusta, para fins fiscais, mediante adição da despesa indevidável (por não comprovada ou por desnecessária).

Quanto à qualificação da multa, é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude, que deve estar demonstrado inequivocamente nos autos a partir de elementos probatórios colacionados pela fiscalização. É incontroverso que a fraude não se presume, não bastando suspeitas de que a conduta do contribuinte foi dirigida pela intenção de subtrair tributo. A aplicação da multa qualificada pressupõe dolo específico no sentido de deixar de pagar tributo que sabe devido, pela utilização de meios fraudulentos.

Para justificar a qualificação da multa, nos termos do inciso I e § 1º da Lei nº 9.430/96, a autoridade fiscal manifesta o entendimento de que:

*“Entendemos que a conduta do contribuinte, ao apropiar despesas de direitos autorais não comprovadas, não pagas, cuja exigibilidade não restou comprovada e/ou inexistentes, relativamente a inúmeras notas fiscais, utilizar lançamentos inconsistentes para dar baixa na obrigação indevida decorrente, acarretando a redução da base de cálculo do imposto de renda, caracteriza, em tese, crime contra a ordem tributária, e insere-se na descrição prevista no inciso II do art. 1º da Lei nº 8.137/90.”*

Como visto, a qualificação está fundada na interpretação (subjetiva) da autoridade fiscal, de que a contribuinte utilizou-se de lançamentos inconsistentes para reduzir a base de cálculo do tributo, não estando suficientemente demonstrada a conduta dolosa da contribuinte, razão pela qual reduzo a multa ao seu percentual ordinário.

#### **Infrações 4, 5 e 6- Inobservância do regime de escrituração:**

**Fato Gerador: 31/12/2007- – Multa: 75%**

**(4) Postergação de receitas - Valor apurado: R\$ 3.213.548,78**

**(5) Redução indevida do lucro real causada por postergação de receitas-  
Valor apurado: R\$ 23.729.026,21**

**(6) Redução indevida do lucro real causada por postergação de custos ou  
despesas- Valor apurado: R\$ 14.083.000,85.**

As infrações apontadas nesses itens estão relacionadas com as notas fiscais 1369, no valor de R\$ 4.700.943,00 (contratante Telecomunicações de São Paulo S.A. TELESPI) e 1525, no valor de R\$ 60.000.000,00 (contratante Banco ABN AMRO Real S.A.), apresentadas pela contribuinte como referentes às receitas diferidas, cujo saldo, em 31/12/2008, importava em R\$ 48.521.113,40.

Quanto à nota 1369, o Termo de Verificação Fiscal aponta que, de acordo com o Quinto Aditamento ao Contrato nº 99/0450.01 formado em 23/11/2007 (fls. 1917 a 1926), a nota, emitida em 03/01/2008, refere-se a aquisições de novas licenças, e foi recebida em 28/01/2008, consoante registro no Livro Registro de Duplicatas. E ainda, que de acordo com o item 4 da proposta comercial anexa ao Termo de Aditamento, foi estabelecido o prazo de 30 dias da assinatura do contrato para entrega dos meios físicos contendo os software e os manuais técnicos. Uma vez que o demonstrativo dos valores apropriados a título de Direitos Autorais apresentado pela contribuinte (fls. 1640 a 1708) indica que o valor integral foi apropriado como despesa em 12/2007, e considerando o que consta do Termo de Aditamento, concluiu a autoridade fiscal que a efetiva prestação dos serviços ocorreu em 12/2007.

Sobre a nota 1525, o Termo assenta que, conforme item “I” do 4º Aditivo ao Contrato de Licenciamento de Programas – Produto e Prestação de Serviços Complementares (fls. 1927 a 1942), ela se refere à contratação de 6.000 MSU's (million service units) adicionais aos 1.236 anteriormente contratados, utilizados pelo ABN. Consta ainda do TVF que: (i) o item 2 do Aditivo descreve as especificações da instalação em 01/11/2007, totalizando 3.832 MSU's; (ii) pelos itens 3 a 5 o prazo de Garantia de Atualização Técnica é de 01/11/2007 a 31/10/2007, no valor de R\$ 772.226,00 mensais, sendo devida desde novembro de 2007, devendo o valor de R\$ 2.316.678,00 referentes aos meses de novembro/2007, dezembro/2007 e janeiro/2007 ser pago à vista até 31/01/2008; (iii) o item 2 da proposta comercial anexa ao Contrato estabelece que a contratação da licença de uso independe do uso dos softwares por seus mainframes localizados no território brasileiro.

No demonstrativo dos valores apropriados apresentado pela contribuinte (fls. 1640/1708), as despesas relativas a essa nota fiscal foram apropriadas parte em dezembro de 2007 e parte de janeiro a dezembro de 2008. A autoridade fiscal entendeu que a efetiva prestação do serviço ocorreu em 11/2007, uma vez que os softwares objeto da contratação da licença de uso perpétua já estavam disponíveis e sendo utilizados pelo ABN em seu ambiente

de 3.832 MSU's desde 01/11/2007, tanto assim que foi cobrada a Garantia de Atualização Técnica referente a esse ambiente relativamente a novembro/dezembro/2007, e que, conforme resposta da Contribuinte (fls. 1848/1888), a prestação do serviço se encerra com o fornecimento do software em sua mídia, sua instalação, implantação e eventuais adequações ao cliente.

A partir dessas constatações, a autoridade fiscal recompôs os ajustes ao lucro líquido (adições e exclusões) dos anos calendário de 2007 a 2011, alocando as receitas e despesas postergadas aos respectivos anos-calendário (Anexo IV do TVF). Em relação ao ano-calendário de 2007 identificou postergação de IR para os anos-calendário de 2009 a 2011, e redução indevida do lucro decorrente de postergação de receitas, e para o ano-calendário de 2008 identificou redução indevida do lucro decorrente de postergação de despesas, uma vez que as despesas do ano-calendário de 2007 apropriadas em 2008 foram superiores às receitas de 2007 apropriadas em 2008.

O argumento básico da autoridade fiscal para acusar a Recorrente de inobservância do regime de competência é de que, na contratação de licença de uso, a receita correspondente deve ser reconhecida quando da disponibilização dos meios magnéticos contendo os softwares. Portanto, cabe definir: (i) quando se consuma a prestação do serviço correspondente ao licenciamento; (ii) se a fiscalização comprovou a ocorrência do fato que caracteriza a consumação.

Insta, de plano, definir a natureza do contrato de licença de uso e software e as obrigações das partes contratantes. Artigo publicado no site <http://egov.ufsc.br><sup>4</sup> assim analisou o tema:

#### ***8 OBRIGAÇÃO DAS PARTES NO CONTRATO DE LICENÇA DE SOFTWARE***

*Inicialmente cabe esclarecer que o contrato de licença de software não deve ser visto como um simples contrato, pois como se verá adiante, muitas das vezes o contrato de licença é cumulado de um ou mesmo vários contratos anexos que tratam da manutenção e do suporte do software. Nesse sentido, as obrigações das partes advindas dessa espécie contratual estarão ora em um contrato principal, o de licença do software, ora em um contrato anexo o qual tratará da manutenção e suporte, portanto, deve se ter sempre em mente essa divisão para que não se caia em erro.*

*Logo de inicio trataremos das obrigações do licenciante e do licenciado no que se refere ao contrato de licença de software, destacando de maneira geral as obrigações advindas dessa espécie contratual.*

*As obrigações do licenciante no contrato de licença são advindas da transferência do uso de determinado software, sendo assim o que se transfere inter partes nessa espécie contratual não é o direito relativo à propriedade intelectual e industrial e sim o direito de uso, ou seja, não se transfere aqui os direitos autorais do software, a partir daí pode-se traçar*

<sup>4</sup> IZIDORO, Wellington: Contrato de licença de uso de software transferência de tecnologia. Acessado em 03 de julho de 2014, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/12/2014 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 24/03/2015 por VA

LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por VALMIR SANDRI

Impresso em 25/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*algumas obrigações do licenciante, as quais, tratar-se-ão a seguir.*

*Primeiramente deve-se destacar como obrigação primordial para o adimplemento do contrato, a entrega da cópia do software em sua versão standard, ou seja, em sua versão padrão, pelo licenciante ao licenciado em prazo estipulado pelo contrato firmado entre as partes. Posteriormente a essa entrega, que poderá ser feita através de via magnética, deverá o licenciante adaptar tal software às exigências do licenciado por um procedimento denominado de implantação de software o qual é feito diretamente no sistema operacional, ou seja, no hardware do licenciante para que assim se atenda exigências do usuário final. Essa implantação, quando se tratar de softwares de uso padrão, os quais não necessitam de especificidades para seu funcionamento, pode ser realizada através de programas autoexecutáveis que automatizam sua instalação, possibilitando que o próprio licenciado faça a instalação do software contratado. No entanto quando se tratar de software de alta complexidade como os de administração empresarial, será necessário que o licenciante adapte a versão standard às necessidades do licenciado e posteriormente faça a instalação do software no sistema operacional do usuário final, pois do contrário o software não terá serventia alguma para seu adquirente.*

(...)

*A partir de desse momento passar-se-á a elencar algumas obrigações que deverão ser observadas pelo licenciado no uso do software contratado, (...)*

(...)

*Como última obrigação geral do licenciado cita-se a obrigação de instalar o software dentro dos limites e características do ambiente operacional escolhido no momento da contratação, pois o software é desenvolvido pelo licenciante baseando-se em determinado banco de dados e em determinado hardware; sendo que se for feita alteração nesse banco dados ou mesmo no hardware poderá haver incompatibilidade entre o objeto do contrato de licença e o equipamento do licenciado, ocorrendo assim graves erros ou mesmo o congelamento total do sistema operacional. Portanto para que haja qualquer espécie de alteração deverá haver a prévia homologação do licenciante, o qual se responsabilizará pelo funcionamento do software, caso isso não o corra a responsabilidade pela utilização recairá, in totum, sobre a figura do licenciado.*

## **9. CONTRATO DE MANUTENÇÃO E SUPORTE DE SOFTWARE**

(...)

*Destarte cabe observar que nessa espécie de contrato, quais sejam os contratos de serviço de manutenção e suporte de*

**software**, os anexos não devem ser observados como meros coadjuvantes na celebração do contrato, mas sim como verdadeiros acessórios de cunho obrigatório do contrato de licença de uso do mesmo **software**. Isso deve-se pelo fato de que o contrato principal não lograria êxito sem a devida assistência e manutenção técnica do objeto contratual, caso em que se perderia a finalidade óbvia do contrato, pois seu objeto se tornaria obsoleto em um curto espaço de tempo. (...)

(...)

Tratar-se-á de manutenção quando o contrato de licença de **software** preveja hipótese de atualização do aplicativo padrão contratado, nesse caso haverá a possibilidade dos chamados **patches** que nada mais são que atualizações do software primário que visam manter o desempenho e a funcionalidade do software contratado evitando assim a obsolescência do mesmo. A manutenção pode visar também a distribuição de uma nova versão do **software** que em período posterior à data de instalação do aplicativo no sistema operacional do licenciado, venha a ser criado pelo proprietário do **software**. Ressalta-se que o contrato principal aqui tratado concede tão somente a licença do uso de determinado programa e não sua propriedade.

(...)”

Os esclarecimentos prestados pela contribuinte sobre o funcionamento do processo de comercialização de software, quando para isso intimada, coadunam-se com a análise contida na doutrina transcrita. Informou ela que a licença para uso perpétuo é comercializada para determinada especificação de computador ou da sua capacidade de processamento, medida em MSU's. Se o cliente que adquiriu o licenciamento, em algum momento, alterar a especificação da máquina, ele contrata nova licença de uso para o novo ambiente computacional. Nesse caso, o preço dessa nova licença é calculado pela diferença do preço da licença de uso que ele já possuía e o preço da licença para a nova especificação do computador, o que é comumente chamado de upgrade.

Esclareceu ainda que o contrato de licença de uso de software tem, normalmente, dois objetos: (a) a licença de uso do software em um determinado computador, com a especificação de sua capacidade de processamento expresso na sua configuração técnica ou na sua capacidade de processamento medida em MSU's (*million services units*), item necessário para o cálculo do preço da licença de uso para aquele computador; (b) serviços de garantia de atualização técnica aos usuários, cujo valor também é calculado de acordo com a capacidade de processamento onde o software é instalado, serviço esse que permite ao cliente receber versões atualizadas do software sem necessidade de contratar uma nova licença para aquele computador.

Assinado o contrato, segue-se o fornecimento do software em mídia, sua instalação, prestação de serviço de implantação e de eventuais adequações às necessidades do cliente. A partir desse ponto, segue-se a vigência do contrato de prestação de serviços de garantia de atualização técnica e suporte durante o período contratado.

Assim, tem-se que o serviço correspondente ao licenciamento de uso se consuma com a implantação dos softwares (obviamente, observadas as adequações as

necessidade do cliente). Na falta de elementos que possam precisar, em cada caso concreto, em que momento foram os softwares implantados, deve ser tomada como momento da efetivação da operação a data emissão da nota fiscal, em consonância com o que dispõe o art. 1º da Lei nº 8.846, de 21/01/1994:

*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. (grifos acrescentados).

Portanto, para desconsiderar a data da emissão da nota fiscal correspondente à prestação do serviço como da sua efetividade, a autoridade fiscal deve apresentar elementos concretos que comprovem que ela se deu em momento anterior.

A adequação (*upgrade*) para a utilização dos softwares em ambiente operacional de capacidade superior à inicialmente contratada, de ordinário pode ser realizada através de programas autoexecutáveis, que automatizam sua instalação. Contudo, não se pode afirmar, inquestionavelmente, que assim ocorra. Assim, razoável aplicar o mesmo raciocínio acima, ou seja, na falta de elementos que possam precisar em que momento foi efetivado o *upgrade*, deve ser tomada como momento da efetivação da operação a data da emissão da nota fiscal.

Analiso, inicialmente, a receita correspondente à nota fiscal 1369, emitida em 03/01/2008, no valor de R\$ 4.700.943,00, com vencimento para 12/01/2008, e apropriada como receita em janeiro de 2008.

O documento fiscal (nota-fiscal fatura) traz a seguinte discriminação dos serviços:

*“Licença de Uso Ref: 01/01/2008 a 31/01/2008*

*Produtos: NATURAL FOR DB2, NATURAL SECURITY,  
NATURAL, NATURAL VSAM*

*CONTRATO 99-0450.01*

*QUINTO TERMO DE ADITAMENTO CONTRATUAL”*

Em 19 de setembro de 2007, a Consist apresentou à Telefônica Proposta Comercial para regularização do Upgrade e Novas Contratações da Licença de Uso e das Garantias de Atualização Técnica dos softwares nela especificados, para o período de 01/05/2007 a 30/04/2008 (item 1.1), bem como para novas contratações (item 1.2). Para upgrade de licença de uso, o preço do serviço proposto totalizava R\$ 8.629.643,00, e para as novas contratações R\$ 4.700.943,00.

Em relação à licença de uso, o item 4.1.1 da proposta estabelecia prazo de 30 dias da data da assinatura do contrato para entrega dos meios magnéticos contendo os Softwares, bem como dos manuais técnicos.

O item 5.1 da proposta estabelecia que o valor de R\$ 4.700.943,00, correspondente à aquisição dos softwares novos, seria faturado em janeiro de 2008.

O contrato (Quinto Termo de Aditamento) foi assinado em 23 de novembro de 2007. Sua Cláusula Primeira especifica seu objeto como “Upgrade relativo ao crescimento de máquina, renovação da Garantia de Atualização Técnica e Suporte dos softwares abaixo descritos e aquisição de software de Mainframe. O item 2.2 da Cláusula Segunda estabelece que o preço a licença de uso para novas aquisições é de R\$ 4.700.943,00, o item 3.1 da Cláusula Terceira estabelece que esse valor será faturado em janeiro de 2008.

A autoridade fiscal considerou que, não obstante a nota fiscal tenha sido emitida em janeiro de 2008, a receita deveria ter sido apropriada em dezembro de 2007. Justificou seu entendimento no fato de a proposta comercial para novas contratações de Licença de Uso prever que o prazo para fornecimento dos meios magnéticos contendo os softwares é de 30 dias contados da assinatura do contrato. Considerando que o contrato foi assinado em 23 de novembro de 2007, entendeu que em 23 de dezembro de 2007 o serviço já estaria prestado (os software fornecidos) e, independentemente do pagamento, a correspondente receita deveria ser apropriada.

Quanto a esse ponto específico, não vejo como manter a autuação, que se baseia numa presunção da autoridade fiscal. O fato de a proposta comercial, ou mesmo o contrato, estabelecer um prazo para a entrega das mídias não é suficiente para provar a consumação da prestação do serviço. Primeiro, porque a consumação dos serviços não se materializa com a entrega das mídias, demandando, conforme doutrina acima transcrita, “*que o licenciante adapte a versão standard às necessidades do licenciado e posteriormente faça a instalação do software no sistema operacional do usuário final*”. Depois, mesmo que não fosse necessária qualquer adaptação, tese, se não há qualquer elemento que comprove que os meios magnéticos contendo os softwares foram entregues até 23 de dezembro de 2007, impossível afirmar que o serviço foi prestado em 2007, e não em janeiro de 2008, quando foi emitida a nota fiscal.

Não havendo prova de que a prestação do serviço se consumou em dezembro de 2007, e não em janeiro de 2008, quando emitida a nota-fiscal fatura, a apropriação, em dezembro de 2008, de despesas a ela relacionadas, como registra a autoridade fiscal, corresponderia a antecipação de despesas, que, contudo, não foi o critério adotado no lançamento.

A nota fiscal 1525 (cliente Banco ABN AMRO REAL) foi emitida em 15/01/2008, no valor de R\$ 60.000.000,00, com vencimento para 31/01/2008, com a seguinte discriminação dos serviços:

*LICENÇA DE USO PERPÉTUA REF: PARCELA ÚNICA.*

*PRODUTOS ADABAS, NATURAL, ENTIRE NETWORK,  
ENTEIRE NETWORK CACA OPTIO, PREDICT, ADABAS  
ONLINE SYSTEM, ADABAS NATIVE SOL, ADABA CLUSTER  
SERVICES*

*ADITIVO DE 21/12/2007**4. PROPOSTA COMERCIAL SPSP/471%2007*

A receita correspondente a essa nota fiscal foi apropriada mensalmente, a partir de janeiro de 2008 (R\$ 690.802,25 em janeiro de 2008 em 44 parcelas R\$ 1.347.936,32 mensais a partir de fevereiro de 2008).

Às fls. 28 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 4881 dos autos), o autuante registra que “*No demonstrativo dos valores apropriados a título de Direitos Autorais (fls. 1640 a 1708) apresentado pelo Contribuinte, as despesas relativas a essa nota fiscal foram apropriadas parte em dez/2007 e parte de jan a dez/2008*”. Às fls. 1663 consta que, para essa nota fiscal, em 31/12/2007 estava provisionada despesa no valor de R\$ 13.574.775,03.

Da leitura do contrato (4º Aditivo ao contrato celebrado em 30/10/2000) se depreende o seguinte:

Quando de sua assinatura, o Banco ABN AMRO Real já era detentor de Licenças de Uso Perpétuas de softwares (ADA, NAT, WCP, WCC, PRD, AOS, SQL e ALS) para computadores de capacidade de processamento de 1.236 MSU's, contratadas conforme 2º Aditivo de 05/12/2003.

Em 01/11/2007 os equipamentos instalados no Banco somavam a capacidade de processamento de 3.832 MSU's, superior à licença de uso já contratada (1.236 MSU's), demandando a contratação de unidades adicionais.

Em 21/12/2007 as partes contrataram a aquisição de 6000 MSU's adicionais, totalizando a Licença de Uso Perpétua em 7.236 MSU's. O preço acordado para essas 6000 unidades adicionais foi de R\$ 60.000.000,00 (R\$ 10.000,00 por MSU adicional), a ser pago à vista, até 31/01/2008, e o preço foi fixado em função da estimativa de crescimento do ambiente operacional do ABN. Essa contratação alcança as alterações de ambiente operacional com aumento da capacidade de processamento (*upgrade*) que viessem a ocorrer, até a quantidade de 7.236 MSU's. Conforme Anexo I da Proposta (fls. 1939 a 1942), a estimativa para alcançar essa performance demandaria mais de três anos (outubro de 2010, 6.683 MSU's). No valor de R\$ 60.000.000,00 não está compreendido o preço a ser pago pela garantia de atualização técnica, devida mensalmente, conforme item 3.2.1 da Proposta.

Conforme elementos dos autos têm-se que: (i) por contrato celebrado em 30/10/2000 e aditivos 1º a 3º, a Consist disponibilizara para o ABN licença de uso dos softwares para um ambiente operacional de capacidade de processamento de 1.236 MSU's; (ii) em 21 de dezembro de 2007 celebrou o 4º aditivo, mediante o qual licenciou o uso dos referidos softwares para ambiente operacional de capacidade de processamento até 7236 MSU's (*upgrade*), pelo preço de R\$ 60.000.000,00, a ser pago a vista, até 31/08/2008; (iii) a nota fiscal correspondente foi emitida em 15 de janeiro de 2008.

Assim, se não houvesse elementos que permitissem precisar que o *upgrade* efetivou-se antes da emissão da nota fiscal, essa seria a data a ser tomada como de efetivação do serviço. Contudo, o contrato deixa claro que o *upgrade* foi efetivado antes dessa data, pois registra que em 01/11/2007 os softwares estavam instalados em ambiente operacional de 3.832 MSU's, e que desde essa data, são devidos os valores correspondentes à garantia de atualização técnica (GAT). Nessa ordem de ideias, andou bem a decisão recorrida quando assentou que:

*“ (...) a licença de uso já estava disponível em novembro/2007, independentemente de ser utilizada pela “somatória da capacidade individual de processamento de todos ‘mainframes’ do ABN” (Proposta Comercial – fl. 1931). Isso implica dizer que a prestação de serviço relativa à Licença de Uso Perpétua contratada, a que se refere o 4º Aditivo e a Proposta Comercial SPSP/471/2007, ocorreu em novembro de 2007, restando a partir daí somente o serviço relativo à GAT, o qual seria pago em parcelas.”*

A responsabilidade do vendedor dos softwares de garantir seu funcionamento não é justificativa para o deferimento das receitas, como pretende a contribuinte. O dever de garantia pelo produto/serviço existe para qualquer fornecedor, decorre de lei, e não interfere na definição do período de competência da receita.

Improcedente também a alegação da Recorrente, de que não poderia apropriar ao seu resultado receitas que não foram faturadas nem recebidas, pois o regime de reconhecimento é de competência, e não de caixa. E o procedimento da autoridade autuante não significa ver no contrato conluio entre as partes, pois se assim fosse teria aplicado a multa qualificada.

Não há como acolher a postulação de que o Fisco deveria excluir as receitas apuradas em janeiro de 2007, cujos contratos foram firmados em 2006, uma vez que o critério adotado para reconhecimento da receita sempre foi o do faturamento. O ano-calendário de 2006 não foi objeto do procedimento fiscal. Quanto aos períodos fiscalizados, não cabe excluir receitas postergadas de períodos anteriores, se essas não foram tributadas.

Descabido o pleito de nulidade dos lançamentos relativos ao IRPJ e CSLL do ano-calendário relativamente às duas notas fiscais em questão, por ferir o princípio da uniformidade inserida na Resolução CFC nº 530, de 23/19/1981. A fiscalização não interfere na escrituração contábil do contribuinte, limitando-se a exigir, para os períodos fiscalizados, os tributos decorrentes da não observância dos preceitos da legislação comercial e fiscal aplicáveis.

### **Infração 007- Adições não computadas no lucro real**

**Fato gerador: 31/07/2007, 31/08/2007. 28/08/2007- Valor apurado: R\$ 2.907.409,48, R\$ 3.540.097,19 e R\$ 2.465.658,30, respectivamente (total R\$ 8.913.135,01)  
Multa: 150%.**

Essa infração, assim como a Infração 3, resultou da auditoria da conta “21512- Contas a Pagar” no ano de 2007 (que recebeu apenas valores advindos da conta 51218- Direitos Autorais), quando a fiscalização apurou que havia uma diferença a menor no seu saldo final, no montante de R\$ 50.593.274,46, que não correspondia a remessas de direitos autorais (três lançamentos que totalizam R\$ 8.913.135,01, cuja contrapartida foi a crédito de Bancos C/Movimento, e R\$ 41.680.139,45, cuja contrapartida foi a crédito, ou de Banco do Brasil, ou de Duplicatas a Receber).

Os três lançamentos contábeis a débito de Contas a Pagar e a crédito de Bancos C/Movimento foram objeto, também, de IRRF como pagamento sem causa. Não obstante a tributação na fonte tenha sido afastada, por não ter sido comprovado o pagamento, pressuposto da tributação, em relação ao IRPJ e à CSLL o lançamento deve ser confirmado,

pois, tal como analisado no item correspondente à infração 3, os valores afetaram indevidamente o lucro líquido do exercício e, consequentemente, o lucro real.

Contudo, também como na Infração 3 (Despesas não Comprovadas), a autoridade fiscal não comprovou o dolo específico, tendo qualificado a multa por entender que o registro contábil das saídas de recursos para pagamento de despesas que deveriam ter sido remetidas ao exterior sem documento que lastreie os lançamentos, sem adicionar ao lucro líquido as despesas indedutíveis e deixando de confessar e recolher o imposto de renda de fonte incidente, caracteriza, em tese, crime contra a ordem tributária.

Isto posto, voto no sentido de reduzir tão somente a multa ao seu percentual normal (75%).

#### **Multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.**

Sobre esse tema tenho reiteradamente me manifestado no sentido de que a aplicação da multa pela falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas só se justifica quando exigida dentro do próprio período de apuração das antecipações que deixaram de ser recolhidas, vez que, encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência apurada com base no balanço patrimonial encerrado ao final do ano-calendário.

Por conseguinte, desaparece o bem jurídico tutelado pela norma sancionadora, no caso, as antecipações que deveriam ter sido recolhidas por estimativas, não havendo, portanto, base para sua exigência.

Na verdade, o dispositivo legal que veicula a penalidade tem como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

Assim, sendo inerente ao dever de antecipar a exigência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, a penalidade só poderá ser aplicada durante o ano-calendário, de vez que, com encerramento do ano-calendário e a apuração do tributo e da contribuição social efetivamente devida ao final do ano-calendário, desaparece a base imponível daquela penalidade (antecipações), restando ausente a necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique. A partir daí nasce uma nova base imponível, esta já com base no tributo efetivamente apurado ao final do ano-calendário, surgindo assim a hipótese da aplicação tão somente da multa de 75% revista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex officio*, mas jamais com a aplicação concomitante da penalidade prevista no inciso II, alínea “b” do mesmo art. 44. Até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c./c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda relativamente por descumprimento de obrigação acessória.

Logo, voto no sentido de afastar a penalidade.

#### **Das retenções na fonte não consideradas pela Fiscalização.**

Em sua impugnação a contribuinte requereu fossem deduzidos dos valores lançados de ofício os tributos retidos por seus clientes que deixaram de ser informados em DIPJ.

A decisão de primeira instância não acolheu a pretensão. Assentou que os comprovantes juntados à impugnação não guardam correlação com as omissões de receitas lançadas de ofício, que decorreram de receitas diferidas não levadas a resultado e da apuração de saldo credor de caixa.

Constou do voto condutor:

*"Tomo o próprio exemplo trazido na impugnação, qual seja, a retenção informada pelo Banco do Brasil (código 6190 SERVIÇOS RETENÇÃO EM PAGAMENTO POR ÓRGÃO PÚBLICO), constante das informações do sistema DIRF e relativa à NF nº 6633, de serviço no valor de R\$ 50.000.000,00. Tal NF tem vencimento em 16/01/2007, enquanto o primeiro saldo credor de caixa foi apurado em 31/08/2007 e as receitas diferidas não levadas a resultados referem-se a lançamento contábil de 30/06/2007.*

*Portanto, as retenções pleiteadas não se inserem no escopo do litígio em julgamento, tampouco no contexto da fiscalização realizada, que não teve por fim refazer toda a contabilidade fiscal e comercial da contribuinte. Na verdade, o pleito de retenções, não informadas em DIPJ, se consubstancia em verdadeiro pedido de retificação dessa Declaração e a aferição da procedência desse pedido ensejaria nova auditoria fiscal, a fim de verificar, ao menos, se as receitas atinentes às mais de sessenta fontes pagadoras citadas na impugnação foram oferecidas à tributação.*

*Sendo assim, não prospera o requerimento da interessada.*

Em grau de recurso a interessada diz ser absurda essa decisão, alegando que a fiscalização recomposs toda a apuração do período, como prescreve a legislação, considerando todas as receitas declaradas e as imputadas em virtude de infração apurada. Disse ser dever da fiscalização reconhecer o direito ao crédito, na medida em que a contribuinte não poderia alterar a apuração após a ação fiscal, e tal decisão impede a contribuinte de considerar em seu resultado valor legítimo e exige tributo além do devido.

Acrescenta que não seria necessário refazer a contabilidade para identificar as retenções na fonte, e que o fato de a nota fiscal 6633 ter sido emitida em janeiro e as infrações apuradas a partir de 30/06/2007 é irrelevante, pois sua apuração do IRPJ é feita pelo período anual.

Em princípio, ao efetuar lançamento de ofício, a autoridade fiscal só está obrigada a considerar o imposto retido na fonte quando aponta notas fiscais não contabilizadas como receita, e que consignam retenção de imposto. Nessa hipótese, ao incluir a receita para fins de tributação, a autoridade fiscal deve, ao mesmo tempo, considerar o imposto retido. Este não é, contudo, o caso dos autos, pois as omissões de receita apuradas na ação fiscal decorreram de presunção legal em razão de saldo credor de caixa (que, aliás, afastei neste voto) e de valor correspondente a lançamento a débito de receitas diferidas sem transitar por conta de

resultado (crédito de duplicatas a receber). Quanto a este último, embora a interessada tenha alegado que o lançamento correspondia a mero ajuste para estornar valores escriturados e tributados antecipadamente, não logrou comprovar suas alegações.

De qualquer forma, para pleitear, em fase de impugnação ou recurso, que o julgador analise a possibilidade de apropriar aos valores lançados de ofício os tributos retidos por seus clientes que deixaram de ser informados na DIPJ (pleito que, de fato, corresponde a uma retificação da DIPJ), deve a contribuinte demonstrar o direito postulado, o que exige a juntada de documentos relevantes para tanto, devidamente contextualizados e articulados no sentido da comprovação do direito pretendido. O Doc. 6 juntado à impugnação (conciliação entre DIRF e DIPJ) não é suficiente para analisar a procedência do pleito, sendo indispensável a juntada de cópia das notas fiscais demonstrando as retenções e prova de que a receita respectiva foi levada a resultado do período.

Especificamente sobre a nota fiscal 6633, emitida em janeiro de 2007 (Serviço prestado ao Banco do Brasil no valor de R\$ 50.000.000,00), a contribuinte juntou a nota fiscal consignando a sujeição a retenção (fl. 5213) e a comprovação de que esta efetivamente ocorreu (extrato da conta do Banco do Brasil em que foi creditado o valor líquido – Fls. 5176 e 5212 – e relatório do Sistema DIRF indicando a retenção, fls. 5177). Contudo, não está demonstrando que o valor de R\$ 50.000.000,00 integrou o montante das receitas oferecidas à tributação (cópia do Diário com o registro do lançamento da referida nota fiscal).

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso de ofício e, quanto ao voluntário, rejeito as preliminares e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para:

1- Excluir da exigência de IRRF as importâncias de R\$ 2.907.409,47 em 31/07/2007, R\$ 3.540.097,19 em 31/08/2007 e R\$ 2.465.628,34 em 30/09/2007;

2- Cancelar a tributação a título de omissão de receita por saldo credor de caixa;

3- Considerar improcedente a acusação de infração por inobservância do regime de competência em relação à nota-fiscal, emitida em 03/01/2008, no valor de R\$ 4.700.943,00, com vencimento para 12/01/2008, e apropriada como receita em janeiro de 2008;

4- Afastar a qualificação da multa, reduzindo-a ao percentual de 75%;

5- Cancelar a multa isolada sobre os tributos apurados sobre bases de cálculo estimadas.

É como voto.

Sala das sessões, em 23 de setembro de 2014.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri - Relator.

CÓPIA