



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

Processo n° 14041.000801/2007-88
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.097 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2014
Matéria IRPJ e CSLL - LUCRO PRESUMIDO
Recorrente POLICENTRO TECNOLOGIA DA INFORMACAO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Caracterizam prestação de serviços e, portanto, submetem-se ao coeficiente de presunção de 32% na determinação do lucro presumido, as receitas decorrentes de manutenção e suporte técnico em software, bem como o licenciamento de uso e a atualização de software próprio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, vencidos os Conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado e João Carlos de Lima Junior, que afastavam integralmente o IRPJ e a CSLL relativamente à atividade mista (item 3 do voto condutor).

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Relator

Participaram do presente julgado os Conselheiros: Rafael Vidal de Araújo (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Lima Junior e Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do art. 33 do Decreto n°

70.235/72

Por bem descrever os fatos litigiosos de que cuida o presente processo, tomo de empréstimo o relatório contido na decisão de primeiro grau:

Em 02/10/2007, foram lavrados contra a interessada os Autos de infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, atinente ao ano-calendário de 2003, cujo crédito tributário lançado de ofício perfaz o montante de R\$ 5.870.264,87, assim discriminados por exação fiscal:

(...)

Constatou a Fiscalização que a contribuinte, optante pelo Lucro Presumido, aplicou indevidamente o coeficiente de 8% sobre as receitas de atividade de prestação de serviços de informática, aluguéis de software e venda de software sob encomenda, em desacordo com a legislação vigente, que determina a aplicação do coeficiente de 32%.

Cientificada dos lançamentos, em 03/10/2007 (Ciência do Contribuinte/Responsável às fls. 04 e 09 dos Autos de infração), a interessada apresentou a impugnação de fls. 1679/1692 e respectivos anexos, em 05/11/2007 (carimbo de recepção às fls. 1679). Apoiada nos documentos já acostados aos autos, dispõe sobre o seguinte, em síntese:

- *discorre sobre os fatos, alegando que tanto na Intimação quanto no Termo de Encerramento da Fiscalização, o auditor autuante fez uso da expressão **não resta a menor dúvida** para definir, sem qualquer análise mais acurada quais as atividades exercidas pela empresa, incluindo o exame superficial dos contratos que, na interpretação do Fisco, apresentam lucro exagerado: contratos com o Banco do Brasil e com o STJ – Superior Tribunal de Justiça;*
- *o art. 519 do RIR/99 apenas determinou que "serviços em geral" estão sujeitos ao coeficiente de 32% para efeito de presunção do lucro, e com o advento da IN/SRF nº 306/03, citada pela contribuinte, a Administração Tributária reduziu as incertezas contidas na lei, em função da expressão "serviços em geral", instruindo os contribuintes, contratantes de bens e serviços e retentores de tributos, sendo que essa normativa orienta, em muitos casos, qual o procedimento a adotar, mas não se refere explicitamente aos serviços prestados e bens de informática, os quais, ainda, não foram definidos legalmente para efeito de tributação;*
- *o computador é formado por Hardwares (são as máquinas) e Softwares (são os programas), sendo que os programas, bens intangíveis são o (a) sistema operacional, e o (b) aplicativo, que podem ser (b1) aqueles que atendem os usuários em geral, por ex., tipo "Word" (para edição de textos), "Excel" (para planilhas de cálculo), estes encontrados disponíveis no mercado em forma de CD's e comercializados como produtos e mercadorias, e (b) outros aplicativos que são específicos para atender necessidades*

de cada usuário, sendo a lista de clientes da Policentro um exemplo, ou seja, o software aplicativo que atende o STJ, ou que atende o Banco do Brasil, estes não estão disponíveis no mercado e são construídos, por empresas especializadas, onde estas disputam no mercado, via preços, a produção dos mesmos, assim, como se nota esses aplicativos são, também, mercadorias, porque vão integrar o Ativo Imobilizado do adquirente, e esse aplicativo é, evidentemente, como os outros, mercadoria ou produto;

- *a Policentro está preparada para atuar no campo dos softwares aplicativos específicos, e atua, em menor escala, na venda de alguns tipos de HD's, sempre incorporados de aplicativos para seu funcionamento, além de executar alguns serviços de digitação com emprego de mão de obra e máquinas;*

- *como resultado da fiscalização, o Fisco converteu em serviços sujeitos ao coeficiente de 32% as receitas de produção de softwares, tipo aplicativos, que tinham sido tributadas sob o coeficiente de 8%;*

- *as receitas obtidas, através da Atividade Mista, foram reduzidas dos valores referentes à Aquisição de Produtos como custo dos serviços de informática e vendas sob encomenda, como se a empresa estivesse submetida ao Lucro Real, sendo essa redução não permitida em lei e se constitui em erro de direito, quando utilizado o método de apuração denominado Lucro Presumido;*

- *o Fisco providenciou lançamento complementar, ao invés de providenciar a retificação da declaração, vez que este é um caso típico de receita inexata constante no inciso III, do Art. 841, do RIR/99, e como tal a correção se faz pelo método da DIPJ retificadora e não do lançamento complementar;*

- *além do erro de base de cálculo do Lucro Presumido já comentado, o Fisco, ao elaborar a coluna "Val. Compensar", constante das fls. 7 dos Autos, comete um novo erro de direito que foi considerar, para efeito de compensação, apenas, valores referentes ao IRPJ-Normal (15%), sem considerar o IRPJ-Adicional (10%), gerando uma diferença em desfavor do contribuinte, em valores principais, de R\$ 274.012,99, o que evidencia transgressão à fórmula de estabelecer o cálculo e não a erro material, sendo oportuno lembrar que o método de cálculo por DIPJ-Retificadora é perfeitamente previsto, e sempre exigido, quando o contribuinte necessita promover alterações de dados que provoquem alterações no valor do IRPJ devido, dessa forma, esse método também é exigível ao Fisco, mormente nos casos onde o contribuinte não é acusado de omissão de receita e apresenta pagamento ou retenções de tributo a compensar, cabendo verificar os cálculos constantes da Tabela Única anexa à impugnação;*

- *sobre a vigência da CSLL, a Lei nº 10.684/03, em seu Art. 22, alterou a redação do Art. 20, da Lei nº 9.249/95,*

*estabelecendo novas alíquotas para a imposição da CSLL, sendo sua cobrança vinculada ao que estabelece o inciso III, do Art. 29, da Lei nº 10.684/03, submetido às condições estabelecidas pelo Art. 195, § 6o, da CF, e dessa forma, a cobrança da CSLL, relativamente aos novos termos da Lei nº 10.684/03, não pode ser efetivada no 3o Trimestre de 2003 por absoluta falta de vigência anterior ao período citado, e possivelmente, o 4o Trimestre foi atingido pela mesma falha, tendo em vista que a Lei nº 10.684/03 foi publicada em **Edição Extra, no D.O.U., em 31.05.03, um sábado**, sendo que este fato prorroga a data de vigência de Lei, no mínimo em 2 dias, levando a essa vigência para 01.10.03, quando já teve início o 4o trimestre, período de apuração da contribuição, e, assim sendo, a cobrança da CSLL deve ser afastada por inexistência de lei nos períodos do 3o e 4o Trimestres de 2003;*

- *os erros cometidos pelo Fisco não se confundem com erros materiais, quais sejam, reduzir a base de cálculo inadvertidamente, com estabelecimento de custos no Lucro Presumido, e a compensação a menor, a inteiro desfavor do contribuinte, sendo que o Fisco deixou de cumprir a Lei, sendo caso de anulação dos Autos;*
- *o Fisco quadruplicou a carga tributária do contribuinte como num passe de mágica, sendo alertado antes da lavratura do Auto, e tendo reconhecido que os procedimentos derivados têm suas origens apenas nas decisões internas, bem como na jurisprudência administrativa;*
- *a IN/SRF nº 306/03 mostrou um certo direcionamento da Administração sobre esses casos constantes de uma lista de bens e serviços, relacionados em anexo à IN, que diz: "prestação de serviços com emprego de materiais, inclusive limpeza" está sujeita ao coeficiente de 8%, que multiplicado pela alíquota de 15% resulta na retenção de 1,2% sobre o valor do serviço, sem considerar o adicional, no entanto o Fisco recusou a aplicação da IN, afirmando que a mesma não se relaciona ao assunto em comento;*
- *a literalidade do texto da IN é algo fora de qualquer obscuridade, ou seja, pode representar: prestação de serviços com vassoura, detergente, tijolo, cimento, armações de aço, guindastes, ferramentas diversas, mesas de cirurgia, vibradores, betoneiras, madeiras, compensados, computadores, inclusive com softwares (aplicativos), instrumentos em geral, etc. somente não participando disso os que exercem profissão regulamentada sem emprego de materiais, como os casos de consultoria, advocacia e assessoria, e essa IN, também, não exige que os materiais sejam incorporados ao bem produzido, aplicando-se, portanto, aos bens de informática;*
- *no caso da produção de software, o emprego de máquinas e outros softwares, garante a incorporação de forma virtual desses materiais no software produzido;*

- *o software é o resultado de um serviço prestado com emprego de materiais transformado num produto, quer seja um produto comercializável no atacado, ou para atender um usuário especificamente, e embora os softwares não tenham existência tangível, porque a intangibilidade é a qualidade daquilo que pertence ao mundo virtual, o software é uma realidade abrigada num minúsculo disco compacto, é peça obrigatória de um computador, sendo, portanto, produto;*
- *considera "software" na qualidade de aplicativo específico, unicamente como prestação de serviço, é desconsiderar a realidade intangível de um mecanismo que toma conta, cada vez mais, de todas as atividades, como, por exemplo, o conjunto de elevadores de um edifício, esses elevadores só funcionam dependendo de hardwares e softwares, estes com sistemas operacional e aplicativos específicos, dependendo do número de andares e elevadores, será que esse aplicativo, não é um produto?*
- *serviço era aquele prestado pelos ascensoristas, no passado, o computador realiza trabalho automático numa união perfeita entre hardwares e softwares a constituir um produto altamente sofisticado;*
- *outro exemplo é o caso de um consumidor encomendar uma limusine Ferrari e, devido às regras tributárias, a encomenda representar um serviço para a Ferrari, será sempre um veículo, mesmo feito sob encomenda, porque industrializado nas oficinas do fabricante, para atender ao encomendante;*
- *ora, se a encomenda vale para os bens tangíveis, por que não valer para os intangíveis?*
- *da mesma forma que o veículo, caso a Policentro venha a realizar para o STF um software aplicativo nas dependências e com materiais do Tribunal, o software será produto para o Tribunal e prestação de serviços para a Policentro que pagará IRPJ pela base de 32% das receitas, porque o produto foi feito para o Tribunal nas dependências deste, mas, se realizado nas dependências da Policentro será produto a ser cedido, vendido ou alienado ao Tribunal, com base de 8% das receitas;*
- *na conversão de receitas feitas pelo Fisco, há que considerar que foram apresentados diversos documentos: contratos com clientes, notas fiscais e declarações;*
- *assim, se o contrato foi obtido através de licitação pública, que é a maioria dos clientes da Policentro, o contrato fica na dependência do Edital de Concorrência, não é o contrato que esta empresa gostaria de propor, e nesses contratos, é muito comum constar que o software será adquirido através de cessão de uso ou direito de uso, de prestação de serviço e uma minoria de compra e venda, todos para pagamento parcelado e data certa para terminar;*

- *o fato dos proponentes imporem a condição de cessão de uso ou direito de uso ou cessão de direitos nas transferências de software pode até induzir os contratantes que a remuneração seja do tipo aluguel, o que não é correto, essas denominações ligadas à cessão, uso ou direitos representam apenas transferências dos bens e o pagamento mensal de parcelas representam amortização de venda a prazo, em matéria de aplicativo específico não há locação, inclusive, o Código Civil é omissivo quanto à locação de bens intangíveis;*
- *por outro lado, o software, por conter importante participação intelectual, passa a ser propriedade de seu autor, com registro inclusive no INPI, isso prova a natureza de produto do software;*
- *todos os softwares da Policentro são registrados, isso significa que nos contratos sempre constam a vedação de cessão ou venda a terceiros, tanto por parte do cliente como da Policentro, ou seja, a Policentro, que produz um software para "A", não pode cedê-lo para outrem, sendo isto recíproco para "A", observe-se que isto é apenas um problema de exclusividade, ligado à necessidade de sigilo que acompanha o negócio;*
- *a decisão do Fisco de transformar mais de R\$ 34.000.000,00 de receitas em tributação quatro vezes mais onerosa para o contribuinte baseou-se na análise que fez dos contratos assinados pela Policentro, anexos aos Autos;*
- *no entanto, ao descrever o Termo de Encerramento, o Fisco exemplifica a sua decisão valendo-se apenas de seis contratos, e da mesma forma, justifica a nova base de cálculo com comentários sobre os contratos;*
- *verificando-se o resumo dos objetivos desses contratos, onde cinco fazem referência a "licenciamento de uso", três referem-se simultaneamente a "aluguel" e todos tratam de "produção de aplicativos, customização ou sistema de gerenciamentos", conclui-se que não ocorre a **prestação de serviços em geral** porque todos cuidam de produção de softwares (aplicativos específicos) realizada nas oficinas da Policentro, com emprego de recursos humanos e materiais próprios;*
- *os outros dois contratos, do Banco do Brasil e do STJ, utilizados pelo Fisco, para justificar base de cálculo com receitas reduzidas, deixamos de comentar por tratar-se de situação ilegal, tendo em vista a apuração do lucro pelo critério do Lucro Presumido, que não prevê essa situação;*
- *é evidente que a Policentro é uma fábrica no sentido amplo da palavra, e por isso mesmo não faz uso apenas de "cérebro, coração e pulmões" mas usa, de forma concomitante diversos outros materiais, intensamente, que é a característica principal de todas as fábricas do gênero;*

- buscando analogia com outros setores, veja a seguinte situação: "Tratando-se de assunto ligado à Medicina, p.ex., foi baixado o ADI n.º 18/03, em função da IN/SRF 306/03, para estabelecer que o percentual de presunção do lucro, aplicável às receitas dos "serviços hospitalares", é **dado pela forma como o serviço é prestado**", assim, "se a receita provém de uma atividade empresarial (organização de fatores intelectuais e materiais visando lucro) o percentual aplicável é de 8%, e se a receita provém, unicamente, do trabalho intelectual e pessoal, o percentual será de 32%. (Textos transcritos do RIR/2007 - Comentado e Anotado - Fiscosoft Editora - Volume I - Comentários após o Art. 519)".
- é esse o tratamento que a autuada insiste em obter da Administração Tributária: o percentual de presunção do lucro é dado pela forma como o serviço é prestado e não se a produção do software ocorreu por encomenda ou não;
- a influência da IN/SRF 306/03 foi tão grande em Medicina que o setor de radiologia foi um dos mais beneficiados, considerado prestação de serviços com emprego de materiais (Raios-X), com coeficiente de 8% de apuração do lucro e não 32% como era procedido antes;
- para atender às necessidades impostas pelas regras atuais de licitação pública, a Policentro contratou os trabalhos de certificação ISO 9001 da empresa "ICQ-BRASIL" que, especializada nas atividades do mundo virtual, declarou que a Policentro executa serviços de **INTEGRAÇÃO E DOCUMENTAÇÃO DE SISTEMAS EM REGIME DE FÁBRICA DE SOFTWARE**, conforme documento anexo;
- finalmente, há nos Autos uma prova contundente de que o software é produto, mesmo tratando-se de aplicativo específico, sob encomenda, que é o software utilizado pela Receita Federal para produzir estes Autos;
- tendo em vista os erros formais apresentados, é bem provável que o software utilizado esteja precisando de um "up grade" para que possa executar serviços com índice de erro igual a zero;
- dessa forma, o software evitaria os erros cometidos, alertando o Auditor Fiscal para o procedimento correto;
- este, porém, é um trabalho típico de integração e documentação de sistemas;
- é bom lembrar que "up grade" executado em software representa transformá-lo em produto novo, através de um processo de industrialização submetido à base de cálculo de 8%.
- a vista do exposto, a empresa autuada pede:
- (a) preliminarmente, a nulidade dos Autos, (a.l) em virtude da presença de erros formais na determinação da base de

cálculo do IRPJ, ou alternativamente, (a.2) em virtude de erros também formais, na compensação do crédito tributário com IRPJ pago na DIPJ-2004/03, por ocasião do lançamento complementar efetuado e (a.3) referente a CSLL em virtude de ser extemporâneo;

• *quanto ao mérito, caso os Julgadores não atendam as preliminares, a nulidade do crédito tributário, tendo em vista que o mesmo foi estabelecido na pressuposição ilegal e discricionária de que software constitui prestação de serviços (sem emprego de materiais) quando produzido sob encomenda para um usuário isoladamente e não constitui produto ou mercadoria para venda em prateleira, assim se pede o cancelamento da base de cálculo de 32% estabelecida no AI.*

Apreciadas as alegações da defesa, a DRJ de origem decidiu pela procedência parcial do lançamento para excluir da exigência o valor do adicional de IRPJ espontaneamente pago sob o coeficiente de 8% (fls. 1721/1734).

Inconformada, a autuada interpôs recurso voluntário pedindo, ao final, a reforma da decisão de primeira instância, reproduzindo os argumentos aludidos na impugnação ao lançamento. Subsidiariamente, pede ainda sejam excluídos da base de cálculo apurada pela fiscalização as receitas auferidas com o contrato firmado com o Banco do Brasil, por tratar-se de venda de hardware, e com o contrato firmado com o STJ, por tratar-se de venda de hardware e software de terceiros (fls. 1742/1768).

O processo foi levado à julgamento na sessão de 10 de outubro de 2013, quando esta Turma resolveu convertê-lo em diligência nos termos do voto do Relator, *in verbis*:

Por todo o exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência a fim de que:

a) a autoridade fiscal elabore relatório circunstanciado contendo novo demonstrativo das receitas de prestação de serviços incluídas em todos os contratos referidos como sendo de "atividade mista" (item 3 deste voto);

b) seja a contribuinte intimada a, se assim lhe convier, apresentar contrarrazões ao relatório acima referido no prazo de 20 (vinte) dias.

Realizada a diligência, a autoridade encarregada elaborou relatório contendo as informações solicitadas pela Turma.

Intimada para tanto, a recorrente deixou de apresentar contrarrazões ao relatório de diligência.

Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

1) Da Admissibilidade do Recurso

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, dele deve-se tomar conhecimento.

2) Das Notas Fiscais de Prestação de Serviços

Alega a autoridade fiscal que a contribuinte, optante pelo lucro presumido no ano-calendário de 2003, ofereceu à tributação do IRPJ e da CSLL receitas registradas em notas fiscais de prestação de serviço sobre as quais deveria incidir o coeficiente de presunção de 32%, e não os de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL).

Em sua defesa afirma a interessada que essas notas fiscais de prestação de serviço referem-se à venda de software “pronto” ou de “prateleira”, e não de software personalizado, daí porque não se trata de prestação de serviço. Alega ainda que a autoridade fiscal examinou apenas alguns contratos relativos àquelas notas fiscais, razão pela qual não poderia ter presumido que todos os contratos referir-se-iam à prestação de serviço.

Pois bem, pelo exame das notas fiscais de prestação de serviço (fl. 582 e ss.) é possível constatar que, tal como afirmado pela autoridade em seu termo de encerramento de fiscalização, as operações nelas registradas referem-se a prestação de serviços de manutenção e suporte técnico em software, licenciamento de uso de software próprio, atualização de software próprio etc., e não da venda de software de terceiro, seja pronto ou personalizado. Veja que, segundo a lista anexa à Lei Complementar nº 116, caracterizam-se serviços, *in verbis*:

1 – Serviços de informática e congêneres.

1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.

1.02 – Programação.

1.03 – Processamento de dados e congêneres.

1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

1.06 – Assessoria e consultoria em informática.

1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

Tais serviços, portanto, submetem-se ao coeficiente de presunção de 32%, e não ao de 8%.

É de se ter em conta que não se aplica ao caso sob exame a jurisprudência do STF acerca do software de “prateleira”, uma vez que, segundo a Corte Maior, software de “prateleira” é aquele produzido e licenciado por terceiros, mas comercializados por

distribuidores e varejistas. Nesse sentido, enquanto o produtor ou licenciador do software estaria sujeito ao ISS (prestação de serviços), os distribuidores e varejistas dos CD's estariam sujeitos ao ICMS (saída de mercadorias).

No caso dos presentes autos, os softwares objeto das notas fiscais de fl. 582 e ss. foram produzidos e licenciados pela recorrente, daí porque não podem ser caracterizados como software de “*prateleira*”, na acepção dada pelo STF. Se a recorrente fosse apenas distribuidora ou varejista de softwares produzidos e licenciados por terceiros, o coeficiente de presunção seria o de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL). Mas como ela é a própria produtora e licenciadora dos softwares em comento, caracterizada está a prestação de serviço, nos termos da lista anexa à Lei Complementar nº 116, razão pela qual o coeficiente de presunção aplicável é o de 32% (IRPJ e CSLL).

Outrossim, não assiste razão à recorrente quando alega que o auditor apenas presumiu, sem contudo provar, que todas aquelas notas fiscais referem-se à prestação de serviços.

De fato, a autoridade tributária não precisaria examinar sequer um único contrato correspondente àquelas notas fiscais para afirmar que as receitas correspondem a prestação de serviços, uma vez que tratam-se de “*notas fiscais de prestação de serviços*”, contendo, inclusive, a descrição dos serviços prestados. Caberia à recorrente demonstrar que, embora emitidas “*notas fiscais de prestação de serviços*”, o objeto das respectivas operações não seria a prestação de serviços.

3) Das Notas Fiscais de Venda de Produtos (Atividade Mista)

A auditoria apurou que a contribuinte havia emitido notas fiscais de venda, as quais, conforme consta dos respectivos contratos, incluem tanto a venda de bens quanto a prestação de serviços. Concluiu a autoridade que, por tratar-se de atividade mista, a parcela da receita correspondente à prestação de serviços deveria submeter-se ao coeficiente de presunção de 32%. Cópia desses contratos e das respectivas notas fiscais encontram-se à fl. 1415 e ss.

Por sua vez, alega a recorrente que, ao menos em relação aos contratos celebrados com o Banco do Brasil e o STJ, deu-se exclusivamente a venda de bens e a venda de software de terceiros, daí porque o coeficiente de presunção aplicável é o de 8%.

Pois bem, pelo exame do demonstrativo de fls. 13/15 é possível verificar que a autoridade subtraiu do valor total das notas fiscais de venda o preço dos bens adquiridos de terceiros para revenda, concluindo assim que a diferença referir-se-ia ao valor dos serviços prestados, tributável ao coeficiente de presunção de 32%.

Parece-me, todavia, incorreta a conclusão da autoridade fiscal. De fato, sobre o preço dos bens adquiridos para revenda há que se considerar que o empresário coloca a sua margem de lucro bruto, o que desautoriza concluir que o valor dos serviços prestados possa ser obtido pela diferença entre o valor total da nota fiscal o preço dos bens adquiridos. Ademais, a venda, pela contribuinte, de software adquirido de terceiros também não pode ser considerada prestação de serviço.

Por outro lado, pelo exame dos contratos, não há dúvida de que neles constam também a prestação de serviços tais como treinamento, manutenção, suporte, licenciamento de software próprio etc.

Em razão disso, os autos foram baixados em diligência para que a autoridade local elaborasse novo demonstrativo das receitas de prestação de serviços incluídas nas notas fiscais de saída de mercadorias (nos contratos de “atividade mista”).

Ao final do relatório de diligência consta a planilha 17.1, intitulada “*Receitas Sujeitas ao percentual de 32% para apuração do Lucro Presumido*”, por meio da qual a autoridade consolidou as receitas de serviços contidas nas notas fiscais de saída de mercadorias.

Examinando a referida planilha é possível verificar que a autoridade diligenciante, incorretamente, adotou em sua elaboração o regime de competência quando o correto seria o regime de caixa, eleito pela contribuinte (conforme planilha de fl. 42 e ss.) e adotado no lançamento (conforme demonstrativo de fl. 13 e ss.).

Isso posto, deve-se refazer a mencionada planilha 17.1 segundo o regime de caixa, e confrontá-la com o “demonstrativo das notas fiscais de atividade mista” de fl. 13 e ss., conforme abaixo:

NF	Lançado	Diligência	Mantido	Eximido
1383	11.491.000,00	9.412.848,00	9.412.848,00	2.078.152,00
1442	9.655,43	0,00	0,00	9.655,43
1441	10.838,70	0,00	0,00	10.838,70
1437	156.928,00	0,00	0,00	156.928,00
1438	203.618,60	0,00	0,00	203.618,60
1440	245.084,90	0,00	0,00	245.084,90
1443	242.388,07	592.388,07	242.388,07	0,00
1658	657.353,37	16.578,15	16.578,15	640.775,22
Total 1º Trim.	13.016.867,07	10.021.814,22	9.671.814,22	3.345.052,85
1684	95.750,92	0,00	0,00	95.750,92
1675	547.652,03	0,00	0,00	547.652,03
1676	-207.026,18	61.100,00	-207.026,18	0,00
1789	95.000,00	8.187,64	8.187,64	86.812,36
1813	528.508,65	16.578,15	16.578,15	511.930,50
1774	3.313.360,00	691.804,80	691.804,80	2.621.555,20
1640	177.749,68	368.002,57	177.749,68	0,00
1677	-9.103,69	68.661,31	-9.103,69	0,00
1787	-220.054,00	0,00	-220.054,00	0,00
1788	84.685,68	0,00	0,00	84.685,68
1421/1799	649.959,45	649.959,45	649.959,45	0,00
1422/1800	1.404.292,14	0,00	0,00	1.404.292,14
1318	193.196,50	0,00	0,00	193.196,50
1414/1679	897,73	0,00	0,00	897,73
1418/1697	572.055,73	0,00	0,00	572.055,73
1703	2.145.471,71	1.041.090,25	1.041.090,25	1.104.381,46
Total 2º Trim.	9.372.396,35	2.905.384,17	2.149.186,10	7.223.210,25
2026	30.108,00	0,00	0,00	30.108,00
2171	1.638,21	0,00	0,00	1.638,21
2316	73.486,62	0,00	0,00	73.486,62
2202	1.054.375,84	1.255.698,55	1.054.375,84	0,00
Total 3º Trim.	1.159.608,67	1.255.698,55	1.054.375,84	105.232,83
2451	159.273,87	246.273,87	159.273,87	0,00
2592	92.140,70	97.860,70	92.140,70	0,00

2711	414.153,53	0,00	0,00	414.153,53
1757	753.728,61	0,00	0,00	753.728,61
2727	34.194,55	0,00	0,00	34.194,55
2729	1.528,17	0,00	0,00	1.528,17
Total 4º Trim.	1.455.019,43	344.134,57	251.414,57	1.203.604,86

A coluna “mantido” da planilha acima representa o valor da receita de serviço incluída em cada nota fiscal de saída de produto, conforme relatório de diligência, exceto para os casos em que a receita verificada no relatório de diligência revelou-se superior àquela constatada durante a auditoria fiscal (notas fiscais n.ºs 1676, 1677 e 1787), caso em que deve-se manter esta última sob pena de prejuízo à contribuinte.

4) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, conforme demonstrativo de base de cálculo do IRPJ e da CSLL mantida, a seguir:

Período	Lançada (AI)	Eximida	Mantida
1º Trim 2003	16.795.580,43	3.345.052,85	13.450.527,58
2º Trim 2003	10.555.712,51	7.223.210,25	3.332.502,26
3º Trim 2003	3.321.514,92	105.232,83	3.216.282,09
4º Trim 2003	3.577.320,03	1.203.604,86	2.373.715,17
Total	34.250.127,89	11.877.100,79	22.373.027,10

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto