



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.001024/2005-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.473 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2021
Recorrente NETWORK DISTRIBUIDORA DE FILMES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2000

DEDUÇÃO. CUSTOS. DESPESAS. COMPROVAÇÃO

Os custos e despesas contabilizados que não forem devidamente comprovados pelo contribuinte no curso de procedimento fiscal não devem ser deduzidos na base de cálculo do IRPJ.

VARIAÇÕES CAMBIAIS. VARIAÇÕES MONETÁRIAS. REGIMES DIFERENTES.

Devem ser reconhecidas pelo regime de competência as variações monetárias, tanto ativas, quanto passivas, relacionadas a direitos de crédito ou obrigações pactuadas pelo contribuinte decorrentes de índices ou coeficientes estabelecidos legal ou contratualmente (art. 375 do RIR/99). Contudo, variações cambiais provenientes de contratações em moeda estrangeira a partir de 1º de janeiro de 2000 devem ser reconhecidas pelo regime de Caixa (art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35/2011).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

DILIGÊNCIA. NOVAS INFORMAÇÕES. FUNDAMENTO DA DECISÃO.

A adoção de novas informações trazidas aos autos por meio de diligência e manifestações do contribuinte no fundamento da decisão não implica mudança de fundamentação da exigência tributária e não provoca a sua nulidade.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. SÚMULA CARF Nº 11.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2000

IRPJ. CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão a todos os tributos atingidos pelo fato analisado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, exonerando parte das exigências tributárias, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Bárbara Santos Guedes (suplente convocada) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

NETWORK DISTRIBUIDORA DE FILMES LTDA, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 12-20.181 (fls. 609), pela DRJ Rio de Janeiro I, interpôs recurso voluntário (fls. 622) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma daquela decisão.

O presente processo trata de lançamentos tributários para exigir IRPJ e CSLL, bem como juros de mora e multa de ofício (75%), no total de R\$ 3.384.537,21, relativos a fatos geradores ocorridos no ano 2000, conforme os autos de infração de fls. 17.

O lançamento de IRPJ é devido às seguintes infrações:

- (i) glosa de custos, relativa à amortização de ativos (cessão de direitos), no valor de R\$ 929.308,13;
- (ii) glosa de despesas financeiras, relativa a atualizações monetárias de contratos celebrados com clientes, no valor de R\$ 241.808,38;
- (iii) glosa de variações cambiais passivas, relativa a variações cambiais de contratos celebrados com fornecedores e clientes, no valor de R\$ 2.914.669,23.

O fundamento fático para os lançamentos tributários é o fato de o contribuinte, apesar de ter sido intimado, não ter apresentado as correspondentes planilhas de cálculo das deduções realizadas. O lançamento de CSLL é decorrente dos mesmos fatos que deram ensejo ao lançamento de IRPJ.

Impugnação

O contribuinte autuado impugnou os lançamentos tributários (fls. 37), onde faz a seguinte descrição das suas atividades (fls. 41):

11. A atividade empresarial da sociedade autuada consiste na aquisição de direitos autorais, relativos a filmes e/ou vídeo-tapes produzidos, em regra, por empresas sediadas no exterior, direitos esses que são cedidos a terceiros, para que os

aludidos filmes e/ou vídeo-tapes sejam exibidos no território brasileiro, principalmente por empresas de televisão.

12. Basicamente, os contratos de aquisição e de cessão de direitos a tais filmes são celebrados com as seguintes características:

(a) os prazos de duração são sempre superiores a um exercício fiscal, abrangendo vários exercícios;

(b) os prazos de pagamento, tanto no caso de aquisições, como no se cessões, são também variáveis e abrangem, sempre, mais de um exercício fiscal;

(c) todos os preços, tanto os de aquisição, como os de cessão, são sujeitos a cláusulas de correção que se vinculam, seja à variação cambial, seja à variação da UFIR ou da TR, conforme permissão expressa da legislação vigente.

13. Em tais condições, a fim de que sejam obedecidos os preceitos legais que regem a tributação do imposto de renda, notadamente os que definem e regem o chamado "regime de competência", tanto as despesas de aquisição dos direitos, como as receitas das cessões dos mesmos, são contabilizadas em função deste regime, ou seja, são levadas a tributação no período em que forem "incorridas", tanto as despesas, como as receitas.

14. Por isso, na contabilidade da sociedade autuada, existem contas que se referem a variações cambiais ativas e passivas, incorridas durante o tempo de duração aos dos contratos de aquisição ou cessão, conforme se refiram a direitos e obrigações sujeitos a reajustes por variação cambial, como também existem contas sujeitas a variações monetárias indexadas à UFIR ou à TR, conforme seja o índice atualizador previsto no contrato.

O impugnante fez juntar as planilhas de cálculo que deixaram de ser apresentadas no curso da auditoria fiscal e trouxe argumentos assim sintetizados no relatório da decisão recorrida (fls. 611):

Nulidade da autuação

14 - a autuação fiscal é nula, porque a sua capitulação legal não é pertinente, nem está adequada às infrações nela descritas, havendo vício formal consistente na ofensa ao art. 10, inciso IV do Decreto n.º 70.235, de 1972;

15 - a acusação se baseou na falta de apresentação de planilhas/demonstrativos de cálculos e nenhum dos dispositivos mencionados impõe ao Interessado a obrigação ou o ônus de elaborá-los;

16 - os fatos são comprovados, não por planilhas, mas sim por documentos, constituídos, no caso, pelos contratos de aquisição e cessão de direitos, bem como pelos recibos e notas fiscais emitidos pelo próprio Interessado ou por seus clientes/fornecedores e, ainda, por extratos bancários, documentos esses que foram efetivamente apresentados ao Auditor-Fiscal;

17 - "os cálculos demonstrativos da exatidão numérica dos lançamentos contábeis das sociedades contribuintes competem aos próprios agentes da fiscalização";

Mérito

18 - todos os fatos estão comprovados por documentos hábeis aos quais a lei confere valor probante, os quais foram apresentados e postos à disposição da fiscalização;

19 Às fls. 27/28 (parágrafos 11 a 15) e fls. 307/308 (parágrafos 14 a 18), o Interessado faz considerações gerais sobre a atividade empresarial da sociedade, para em seguida contestar as três infrações, alegando em síntese que:

I - Custos ou despesas não comprovadas (glosa de custos):

20 - o registro na conta n.º 5111.00009 - "Amortizações de Direitos Autorais" - se refere aos valores das amortizações mensais dos contratos de aquisições de direitos para exibição de filmes estrangeiros, cujo saldo era de RS 929.308,13 no ano base 2000;

21 - as amortizações foram feitas de acordo com o prazo contratual, respeitando-se o regime de competência;

22 II - Glosa de despesas financeiras e

23 III - Glosa de variações monetárias passivas (variações cambiais):

24 - "estes dois itens, embora separados, têm a mesma fonte e origem";

25 - as chamadas despesas financeiras representam um grupo de contas, demonstrado no parágrafo 22 da impugnação (fl. 30), composto por: variação monetária passiva (RS 240.192,77), despesas bancárias (R\$ 133,09), prejuízos de aplicações financeiras (RS 1.469,11) e juros e correção monetária (RS 13,41);

26 - as contas despesas bancárias, prejuízos de aplicações financeiras e juros e correção monetária são verificáveis pela documentação consistente nos contratos, extratos bancários, diário, balancetes e razões postos à disposição da fiscalização;

27 - a conta variação monetária passiva representa uma conta de atualização monetária vinculada à variação da TR, prevista nos contratos de cessão de direitos, cujos valores são lançados para atualizar a conta do passivo denominada "contratos" que demonstra as obrigações que o Interessado tem perante seus clientes, durante todo o prazo contratual;

28 - a conta variação monetária passiva do item III contabiliza as variações de natureza cambial, prevista em contratos. Tal fato a difere da conta homônima do item II, quanto ao índice de atualização e ao valor registrado;

29 - a fiscalização poderia ter analisado estas contas através da documentação colocada à disposição: contratos, notas fiscais, razões analíticas, diários, balancetes e extratos bancários;

30 - os esclarecimentos efetuados na impugnação e as planilhas apresentadas em anexo são suficientes para comprovar a improcedência das infrações;

31 Encerra requerendo:

32 - realização de prova pericial (art. 16, IV, do Decreto n.º 70.235, de 1972) a cargo de servidor habilitado, a fim de responder os quesitos formulados às fls 34/35 e 314/315 de sua impugnação. Justifica seu pedido face à controvérsia referente à suposta falta de comprovação de fatos contábeis e sua adequação aos livros e documentos contábeis, indicando profissional às fls. 35 e 316;

33 — realização de diligência fiscal, pela própria autoridade autuante ou por outro servidor que vier a ser designado, destinada a apurar os fatos objeto dos quesitos da perícia. Solicita que a diligência seja realizada previamente a perícia, como medida de economia processual, visto que se as infrações forem desconstituídas na diligência a perícia se tornará dispensável;

34 - nulidade da autuação ou;

35 - improcedência do auto de infração;

A decisão que se seguiu (fls. 609), ora recorrida, afastou as questões preliminares e julgou procedentes os lançamentos tributários, entendendo que as planilhas apresentadas de forma desacompanhada dos correspondentes documentos comprobatórios, não seriam suficientes para afastar as glosas questionadas. A decisão adotou a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário; 2000

NULIDADE. DEFICIÊNCIA NO ENQUADRAMENTO LEGAL.

Rejeita-se o pedido de nulidade do auto de infração fundado em deficiência no enquadramento legal, se a impugnação evidencia plena compreensão do conteúdo e da motivação do lançamento.

PERÍCIA. REQUISITOS.

Não se tratando de procedimento que visa satisfazer necessidade técnica, científica e especializada, em que o julgador dependa de profissional habilitado para assisti-lo, deve ser indeferido o pedido de perícia.

DILIGÊNCIA. JUNTADA DE PROVAS.

O procedimento de diligência não visa coletar provas que o interessado tem por dever juntar aos autos, quando da apresentação da impugnação.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000

DESPESAS/CUSTOS DEDUTÍVEIS. GLOSA.

Mantém-se o lançamento, se não comprovada dedutibilidade da despesa/custos glosados.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz em razão da de causa e efeito que os vincula.

Recurso voluntário

O contribuinte foi cientificado dessa decisão em 12/08/2008 (fls. 618) e apresentou o seu recurso voluntário em 09/09/2008 (fls. 622), repisando praticamente os mesmos argumentos apresentados na impugnação, mas trazendo agora extensa documentação, tais como cópias dos contratos celebrados com fornecedores e clientes, cópias de notas fiscais, livro Razão e extratos de contas bancárias, os quais ocupam as fls. 683/2045.

As alegações do recorrente serão detalhadamente apresentadas e apreciadas no voto que se segue.

Primeira diligência

Na primeira vez em que o recurso voluntário foi levado a julgamento, esta Turma Julgadora resolveu converter o julgamento em diligência para que a fiscalização pudesse conhecer e avaliar as provas recém juntadas, nos termos da Resolução n.º 1202-000.091 (fls. 2048), da qual se transcreve o trecho conclusivo:

Em vista do exposto, proponho a conversão do julgamento do recurso em DILIGENCIA, retornando o presente processo à unidade de origem, DEFIC/Rio de Janeiro/RJ, ou outro órgão que a tenha substituído, para que a autoridade fiscal se manifeste sobre os documentos juntados com a impugnação e com o recurso voluntário, nos seguintes pontos:

a) baseado nos documentos juntados com a impugnação, fls. 43 a 582, e com o recurso voluntário, fls. 670 a 1746, elaborar relatório informando se a autuada logrou comprovar adequadamente a origem das despesas/custos glosados, objeto da presente autuação;

b) caso a comprovação tenha sido parcial, indicar os motivos da não aceitação bem como informar os valores do IRPJ e da CSLL que devem subsistir no lançamento ora examinado.

A diligência foi cumprida e reduzida a termo por meio do Relatório Fiscal de fls. 2058. Nesse Relatório, a autoridade autora da diligência traz as seguintes informações:

- a) O contribuinte apresentou 86 planilhas de cálculo e 29 contratos, tanto de exibição de filmes (com clientes) quanto de cessão de direitos autorais (com fornecedores).
- b) 57 planilhas estavam desacompanhadas dos respectivos contratos, razão pela qual não puderam ser analisadas. Alguns contratos não estavam assinados e outros foram apresentados em língua estrangeira, pelo que não foram considerados.
- c) A análise dos contratos de cessão de direitos permite concluir pela possibilidade de amortização no valor de R\$ 170.895,59, da inexistência de variação monetária e da existência de uma variação cambial passiva no valor de R\$ 64.521,46.
- d) A análise dos contratos de exibição de filmes levou ao entendimento de que não existem amortizações para eles, de que a variação monetária passiva apontada é inexistente, na medida em que esses contratos geraram receitas, e de que não há que se falar em variação cambial para os contratos celebrados com nacionais.

A tabela seguinte resume a situação das glosas, considerando essa diligência.

	GLOSA	RECONHECIDO (DILIG. 1)
AMORTIZAÇÃO	929.308,13	170.895,59
DESPESAS FINANCEIRAS	241.808,28	1.615,61
VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA	2.914.669,23	64.521,46

O contribuinte tomou ciência desse Relatório e apresentou a manifestação de fls. 2080, em que alega, em síntese:

1. que as referidas planilhas não lhe seriam exigíveis;
2. que a diligência não o intimou para fazer esclarecimentos;
3. que apresentou todos os documentos comprobatórios à fiscalização, mas esta os desconsiderou apenas por falta das referidas planilhas, não sendo lícito exigir outros documentos durante o contencioso;
4. que a diligência deve ser anulada por ser parcial e não ter cumprido o que lhe foi determinado;
5. que os contratos são dispensáveis para provar as operações realizadas, devido à notoriedade do contribuinte, devendo ser dada prevalência à verdade material;
6. que a diligência não revelou o método utilizado para chegar aos valores apresentados no relatório, impedindo a sua contestação;
7. que a diligência inovou no fundamento da glosa ao negar a dedução das variações cambiais passivas dos contratos de exibição de filmes, por considerar ilegal a indexação em moeda estrangeira;

8. que os contratos não estão indexados em moeda estrangeira, mas sim estão valorados em moeda estrangeira;
9. que os valores contratados foram efetivamente pagos em moeda nacional, considerando a variação cambial; conforme o contrato foi sendo realizado (pago), foi levado em conta o ajuste de preço decorrente da variação cambial para fins de faturamento (receita), bem como para atualização do passivo (despesa), a fim de manter o equilíbrio contratual (apresenta demonstração do modo de contabilização);
10. os contratos que preveem atualização monetária em índice nacional também estão sujeitos a contabilização semelhante àqueles valorados em moeda estrangeira, no sentido de manter o equilíbrio contratual (apresenta demonstração do modo de contabilização).

O manifestante finaliza requerendo, alternativamente, a declaração de nulidade da diligência, a realização de nova diligência e o provimento do recurso voluntário. Também junta cópia de outros contratos.

Segunda diligência

O processo retornou ao CARF para o julgamento do feito, quando esta Turma Julgadora resolveu converter novamente o julgamento em diligência, para que a fiscalização pudesse conhecer e avaliar os argumentos e documentos recém juntados pelo recorrente, notadamente os contratos juntados no curso da auditoria fiscal e o procedimento contábil apontado na última manifestação, nos termos da Resolução n.º 1202-000.144 (fls. 2301), da qual se transcreve o trecho conclusivo:

Em vista do exposto e, em razão das incertezas que permanecem no exame das matérias discutidas, proponho que o julgamento do recurso seja convertido em nova DILIGÊNCIA, retomando o processo à unidade de origem, DEFIC/Rio de Janeiro/RJ, para que a autoridade fiscal se manifeste sobre os argumentos e documentos juntados com a resposta da diligência, nos seguintes pontos:

a) analisar as alegações do contribuinte quanto à forma de contabilização dos contratos mencionada na resposta à diligência, fls. 1809 a 1815, especialmente em relação aos registros de receitas e despesas de variação monetária/cambial glosados, informando se a forma adotada: i) se verifica na prática; ii) se essa forma estaria correta; e iii) se teria alguma influência no lançamento fiscal ora examinado (o contribuinte alega que parte das despesas de variação monetária/cambial seriam anuladas pelas receitas correspondentes);

b) baseado nos documentos juntados com a resposta da diligência, contratos de fls. 1832 a 1947, informar se a autuada logrou comprovar a origem das despesas/custos glosados, objeto da presente autuação, quantificando os valores passíveis de aceitação como despesa;

A nova diligência foi cumprida e reduzida a termo por meio do Relatório Fiscal de fls. 3225. Nesse Relatório, a autoridade autora da diligência traz as seguintes informações:

- a) Para suprir a carência de prova em relação aos contratos não apresentados, não assinados ou em língua estrangeira, aceitou outros elementos de prova apresentados pelo contribuinte, como: contratos de câmbio; lançamentos contábeis referentes aos pagamentos do principal e respectivo IRRF (remessa ao exterior); DARF's; guias de importação e declaração de importação; extratos bancários; faturas comerciais e comprovantes de importação emitidos pela RFB.

- b) Dentre os 21 contratos de aquisição de direitos autorais apresentados pelo contribuinte, não há registros na contabilidade da empresa no ano 2000 de 14 contratos.
- c) Dentre os 67 contratos de cessão de direitos autorais apresentados pelo contribuinte, estão escriturados apenas 39 no ano de 2000, sendo que 10 contratos não foram juntados ao processo.
- d) A análise dos contratos escriturados foi feita conforme os seguintes critérios:
- para fins de apuração da variação cambial, reconhecemos as despesas nos períodos em que ocorrem (regime de competência);
 - as variações cambiais foram apuradas, no mínimo, em períodos correspondentes aos meses-calendário;
 - antes do registro das liquidações ocorridas, ainda que parciais, foi verificada a variação cambial entre a data da última apuração e a data da liquidação;
 - as datas utilizadas para liquidação do título foram as informadas nos contratos.
 - a variação cambial foi apurada até o pagamento total da dívida.
- e) Apesar de o contribuinte afirmar que os valores estabelecidos nos contratos de cessão de direitos seriam atualizados para recompor a valor real da moeda, a análise aos documentos apresentados mostrou que os contratos não possuem cláusula de atualização monetária vinculada à TR, de forma que a glosa das despesas financeiras (variação monetária passiva), no valor de R\$ 240.192,77, deve ser mantida na sua integralidade.
- f) Foram reconhecidas amortizações adicionais e variações cambiais passivas adicionais.

A tabela seguinte resume a situação das glosas, considerando essa diligência.

	GLOSA	RECONHECIDO (DILIG. 2)
AMORTIZAÇÃO	929.308,13	442.062,22
DESPESAS FINANCEIRAS	241.808,28	1.615,61
VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA	2.914.669,23	485.954,95

O contribuinte tomou ciência desse Relatório e apresentou a manifestação de fls. 3297, em que alega, em síntese:

1. que as referidas planilhas não lhe seriam exigíveis;
2. que apresentou todos os documentos comprobatórios à fiscalização, mas esta os desconsiderou apenas por falta das referidas planilhas;
3. que a presente diligência, apesar de ter duração de quase quatro anos, não encerrou as dúvidas que lhe deram ensejo, “dado que as planilhas produzidas e as afirmações são totalmente fora da realidade dos fatos demonstrando incompetência, ou, quiçá, má fé do Fiscal”;
4. que o tempo de duração da diligência superou o prazo de três anos conferido pelo art. 1o, §1o, da Lei n.º 9.873/99 para que o procedimento administrativo permaneça parado, pelo que deve ser reconhecida a prescrição da ação punitiva do Fisco;
5. que entre uma intimação e outra da diligência decorreram mais de 360 dias, em desrespeito também ao disposto no art. 24, da Lei n.º 11.457/07, segundo o qual é obrigatória a conclusão de cada etapa do processo administrativo em período inferior a um ano;

6. que mesmo que não se entenda pela existência da prescrição, devem ser afastados os juros Selic durante o período da diligência fiscal, de modo que a Fazenda não se beneficie de sua própria torpeza, causando enriquecimento ilícito;
7. que a duração da diligência causou uma maior duração do processo, em afronta ao princípio constitucional da razoável duração do processo (art. 5º, LXXVIII, da CF/88);
8. que o Relatório Fiscal possui nove erros:
 - 8.1. a fiscalização relata que foram entregues 86 planilhas quando, na verdade, foram entregues 87 planilhas. A planilha de fls. 55 deixou de ser considerada;
 - 8.2. a fiscalização não identificou que nos contratos de câmbio apresentados havia remessas para pagamento de parcelas de mais de um contrato, atribuindo essas parcelas a apenas dois Contratos de Cessão com a Paramount, deixando de alocar parcelas pagas nos contratos de câmbio a outros contratos da Paramount;
 - 8.3. a fiscalização afirmou que o recorrente deixou de apresentar memória de cálculo das variações cambiais passivas de doze contratos lá apontados (fls. 3313); todavia, tais contratos já tinham sido completamente quitados antes do ano 2000, de forma que eles não geraram despesas de variação cambial em 2000; também não é verdade que esses contratos, não foram juntados aos autos;
 - 8.4. a fiscalização afirma que o recorrente apresentou de forma genérica os lançamentos dos contratos lá indicados (fls. 3314), o que não é verdade, pois, tanto no processo de fiscalização quanto no transcorrer do processo administrativo, o recorrente, além de juntar as planilhas com as memórias de cálculo de todos os contratos de Cessão de Direitos formados com fornecedor estrangeiro, bem como os de Exibição de Filmes firmados com as empresas brasileiras de televisão, sempre demonstrou através de exemplos práticos como se operava a contabilização em ambos os casos;
 - 8.5. a fiscalização afirma que dentre os 21 (na realidade 20) contratos apresentados pelo contribuinte relativos à aquisição de "Direitos Autorais", apenas os sete contratos lá apontados (fls. 3315) haviam sido contabilizados, o que é um erro, pois, para esses treze contratos, a empresa já não tinha parcelas a serem quitadas, pelo que não estavam contabilizados no passivo, todavia eram passíveis de amortização, considerando a especificidade da diferença entre o período de apropriação contábil dos contratos de aquisição de direitos no exterior e o período de apropriação dos correspondentes contratos para a exposição no Brasil;
 - 8.6. a fiscalização afirma que não foram juntados ao processo os dez contratos lá apontados (fls. 3317), o que não é verdade, pois esses contratos podem ser encontrados nos autos, nas folhas que indica (fls. 3318), com exceção do contrato Rádio & TV Bandeirantes-Acordo, o qual nunca foi solicitado;
 - 8.7. existem três inconsistências nos cálculos realizados pela fiscalização para encontrar os valores dedutíveis de amortização, despesa financeira e variação cambial; primeiramente por ter considerados apenas sete contratos com os fornecedores estrangeiros, deixando de considerar outros treze; em segundo lugar, não foram consideradas algumas remessas feitas ao exterior e foi utilizada uma taxa de câmbio diferente daquela utilizada pelo recorrente; em terceiro lugar, a fiscalização usou uma metodologia própria, diferente daquela usada pelo recorrente, para calcular a variação cambial passiva nos contratos de exibição;

- 8.8. a fiscalização deixou de apresentar seus cálculos relativos à variação monetária passiva vinculada à TR dos contratos de exibição;
- 8.9. a fiscalização utilizou, para o cálculo da mesma dedução, taxa de câmbio diferente daquela utilizada no relatório da 1ª diligência.

O manifestante finaliza requerendo, alternativamente, o reconhecimento da prescrição intercorrente do processo, a declaração de nulidade da diligência, a realização de nova diligência e o provimento do recurso voluntário. Também junta cópia de outros contratos.

Terceira diligência

O processo retornou ao CARF para o julgamento do feito, quando esta Turma Julgadora resolveu converter novamente o julgamento em diligência, para que a fiscalização pudesse conhecer e avaliar os documentos recém juntados pelo recorrente e os argumentos apontados na última manifestação, nos termos da Resolução nº 1202-000.323 (fls. 4057), da qual se transcreve o trecho conclusivo:

Pelo exposto, proponho a conversão do julgamento em DILIGÊNCIA, retomando o processo à unidade de origem, para que a autoridade fiscal designada se manifeste sobre os argumentos e documentos juntados com as respostas da diligência (fls. 3.297/3.478 e 3.491/4.054), nos seguintes pontos:

a) informar se as alegações do contribuinte quanto à forma de contabilização dos contratos mencionada na resposta à diligência, fls. 1.809 a 1.815, especialmente em relação aos registros de receitas e despesas de variação monetária/cambial glosados (o contribuinte alega que parte das despesas de variação monetária/cambial seriam anuladas pelas receitas correspondentes), são verdadeiras;

b) verificar a existência dos 9 (nove) equívocos apontados pelo contribuinte na sua resposta de fls. 3.297/3.478, manifestando-se sobre cada um deles individualmente:

c) analisar se, diante do conjunto probatório acostado, especialmente a resposta e documentos de fls. 3.491/4.054, ainda assim permanece a caracterização de ausência de entrega de memória de cálculo das variações cambiais, conforme relatado no Relatório Fiscal de fls. 3.238;

d) com base nos documentos juntados e esclarecimentos prestados (fls. 3.297/3.478 e 3.491/4.054), justificar se a empresa autuada logrou comprovar a origem dos custos e despesas objeto da glosa, identificando eventuais valores aceitos como comprovados.

A terceira diligência foi cumprida e reduzida a termo por meio do Relatório Fiscal de fls. 5315. Nesse Relatório, a autoridade autora da diligência traz um grande número de informações, respondendo aos quesitos da referida resolução conforme está sintetizado a seguir:

- a) Após trazer uma extensa e detalhada explanação sobre os procedimentos adotados pelo contribuinte para contabilizar suas operações, a fiscalização responde ao quesito “a” da resolução afirmando que tais procedimentos configuram irregularidades sob o aspecto tributário;
- b) A fiscalização traz a sua manifestação para cada um dos nove alegados erros apontados pelo manifestante no relatório da segunda diligência. A fiscalização afastou várias reclamações afirmando: que as algumas situações apontadas são irrelevantes para a apuração dos tributos devidos; outras situações são consequência do fato de o contribuinte não ter apresentado as informações necessárias, por exemplo, a apuração da evolução monetária dos contratos

durante toda a sua duração; outras situações seriam inverídicas ou correspondentes a erros do manifestante quanto aos períodos de amortização e taxas de câmbio utilizadas ou por não ter tido atenção para as observações feitas no relatório; que a correção monetária do balanço reclamada não mais existia no ano 2000. A fiscalização acolheu algumas reclamações, refazendo seus cálculos, agora considerando documentos apontados pelo manifestante (item 4.7.1, fls. 5338; item 4.7.4, fls. 5348; erro 8, fls. 5349).

- c) A fiscalização faz uma nova análise de todos os documentos juntados aos autos até o presente momento, dividindo-os entre aqueles apresentados anteriormente ao relatório da segunda diligência e aqueles juntados a partir da manifestação do recorrente sobre a segunda diligência. Em conclusão, afirma que os documentos do primeiro grupo são insuficientes para atender à demanda do recorrente. Já os documentos do segundo grupo são em grande parte redundantes, mas que deve ser refeito o cálculo para alguns contratos que possuem indexadores não observados anteriormente (fls. 5363).
- d) O procedimento adotado pelo contribuinte caracteriza infrações tributárias, mas os documentos apresentados permitiram quantificar melhor as deduções indevidas, conforme a seguinte transcrição (fls. 5373):

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO

Ficou claro que o sujeito passivo não logrou comprovar parte das despesas lançadas.

Documentação apresentada impossibilitou o entendimento dos cálculos apresentados.

Contratos, Livros Razão e Diário, notas fiscais, não foram suficientes para uma auditoria efetiva.

As despesas com amortização não poderiam ser pautadas apenas nesses documentos, cujos valores apurados foram estampados na contabilidade.

A recorrente deixou de apresentar as memórias de cálculo dos contratos, que teriam o condão de auxiliar a fiscalização. Se tivessem sido apensados ao processo, com certeza seriam analisados e poderíamos confrontar com os cálculos apurados pela fiscalização.

O sujeito passivo, ao não manter controles individualizados por contrato, das informações referente a data inicial de registro, taxa utilizada e método adotado, inviabilizou uma análise profunda de todos os valores lançados na contabilidade.

Desta forma, fica evidente que no presente caso, ficou demonstrado que o contribuinte logrou comprovar parte das despesas com amortização, conforme quadro demonstrativo, ao final deste relatório.

VARIAÇÕES CAMBIAIS E MONETÁRIAS

Para contabilizar as operações, a empresa adota os seguintes procedimentos:

- Os pagamentos realizados aos fornecedores, no exterior, geraram variações cambiais, reconhecidas integralmente nos exercícios correspondes às obrigações, segundo o regime de competência,-

Com relação aos valores recebidos dos clientes no mercado interno, a empresa procede da seguinte maneira:

- Por ocasião da realização do contrato, registra o total do preço a débito de Clientes e a crédito de Receitas de Exercícios Futuros, no Passivo;

- A Conta Amortização Contratos Distribuição Receitas de Serviços é calculada, critério estabelecido pela empresa, com base no valor total do contrato, dividido pelo número de meses previstos para a sua duração. Por exemplo: contrato de 36 meses, embora o preço recebido integralmente em 12 meses, tem a receita reconhecida ao longo dos 36 meses, contabilizando também as variações cambiais e monetárias.

Assim o sujeito passivo adota dois critérios para contabilização das variações cambiais e monetárias:

- Direitos adquiridos no exterior: Pagamentos realizados aos fornecedores geram variações que são reconhecidas integralmente nos exercícios correspondentes às obrigações;

- Valores Recebidos Clientes Nacionais: Apropria as variações conforme prazos definidos em contrato. Contrato de 60 meses, a variação será reconhecida durante 5 anos.

Em relação aos direitos adquiridos pelo contribuinte com fornecedores no exterior, também teria o dever de usufruí-lo por diversos anos, por um prazo muito superior ao prazo previsto para seu pagamento, e, no entanto, não usa o mesmo procedimento, de diferir os resultados das variações cambiais proporcionalmente ao tempo de duração do contrato, mesmo sabendo que a fiscalizada adotou o regime de competência.

Portanto, adota procedimento diferentes em relação as despesas geradas com fornecedores no exterior e clientes, ao apropriar as variações cambiais, calculadas sobre as operações no exterior, na realização do pagamento e em relação aos clientes, apropria de acordo com o prazo contratual.

Além disso, o procedimento adotado pela empresa, ao atualizar a conta de Receitas de Exercícios Futuros, nada mais está fazendo, na prática, senão anulando as variações cambiais e monetárias ativas incorridas no período.

À medida que atualiza conta de passivo (contratos), lança a débito conta de despesa (cambial ou monetária), ao mesmo tempo apropria receita do exercício, gerando variação cambial ou monetária ativa, que será anulada pela despesa cambial ou monetária que atualizou a conta de passivo.

Ao contrário, ao diminuir a conta de passivo contratos (por redução da taxa de câmbio ou desvalorização do indexador), lança a crédito conta de receita (cambial ou monetária ativa), e simultaneamente, apropriando receita do exercício a débito de conta de despesa cambial ou monetária, acaba por anular a variação cambial ou monetária ativa.

Dessa forma, ao atualizar para mais ou reduzir o saldo de Resultado de Exercícios Futuros (conta 2211.00001), como configurado acima, nada mais está fazendo, na prática, que anulando as Variações Cambiais Ativas incorridas no período, configurando assim em prejuízo para o resultado. Fato esse, já exaustivamente demonstrado neste relatório.

Além disso, no entendimento da fiscalização, a conta Receita de Exercícios Futuros, na forma como utilizada pelo contribuinte, serve para registrar um passivo não monetário, mormente gerando despesas indevidas para empresa e anulando assim as variações ativas.

Assim, a totalidade de variações cambiais e monetárias (tanto ativa como as passivas) ocorreram com os recebimentos e pagamentos respectivos, de forma que, ao se falar em diferimento, deveremos considerar, apenas, o valor principal da receita,

prevista no contrato, e não ela corrigida, pois desta maneira, estaremos anulando as variações ativas, conforme já demonstrado.

Concluimos assim que o sujeito passivo comprovou parte das variações cambiais e monetárias passivas, conforme quadro demonstrativo, ao final deste relatório.

A tabela seguinte resume a situação das glosas, apontando os valores reconhecidos nessa diligência.

	GLOSA	RECONHECIDO (DILIG. 3)
AMORTIZAÇÃO	929.308,13	756.722,63
DESPESAS FINANCEIRAS	241.808,28	1.615,61
VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA	2.914.669,23	700.125,37

O contribuinte tomou ciência desse Relatório e apresentou a manifestação de fls. 5454, em que alega, em síntese:

1. A autuação não foi pela falta de apresentação de outros documentos e nem pela inexatidão de qualquer critério contábil utilizado. Foi tão somente pela falta de apresentação de planilhas contábeis - essas, muito embora desnecessárias e não exigidas pela legislação, já apresentadas.
2. A decisão recorrida julgou procedente a autuação basicamente sob o fundamento de que os demonstrativos/planilhas apresentados na peça de defesa não tinham valor probante, porque estavam desacompanhados dos contratos e da escrituração contábil da Recorrente. Todavia, esses documentos já haviam sido juntados por ocasião da Ação Fiscal, mas não foram juntados aos autos pelo Auditor Fiscal.
3. A responsabilidade pela adequada instrução do lançamento fiscal recai sobre o Auditor Fiscal, que deveria ter trazido aos autos os documentos apresentados pela Recorrente por ocasião da ação fiscal.
4. A decisão recorrida laborou uma inovação ao lançamento fiscal, realizada com único motivo de sua manutenção, o que é causa de nulidade dos atos inovadores, bem como do próprio Auto de Infração, em razão da direta violação aos arts. 146 e 142 do CTN.
5. Ao introduzir novos fundamentos para a manutenção da acusação fiscal durante o contencioso administrativo, o Auditor Fiscal está inovando nos critérios utilizados para basear a constituição dos créditos de IRPJ e CSLL, tornando nulo esse procedimento em razão da vedação legal veiculada pelo art. 146, do CTN.
6. A identificação da matéria tributável é condição de existência e validade para o lançamento de ofício, nos termos do art. 142, do CTN. Por se tratar de elemento constitutivo do Auto de Infração, eventual tentativa de saná-lo no curso do Processo Administrativo não torna válido o lançamento fiscal, sendo nula a constituição dos créditos que necessita de complementação *a posteriori*.
7. Quanto à glosa do custo de amortização:
 - 7.1. Se os contratos são os mesmos e os indexadores estão claramente estampados naqueles instrumentos e levados a efeitos nos registros contábeis em observância aos seus termos, não faria qualquer sentido a discrepância entre os índices de reconhecimento das deduções, entre amortizações, despesas financeiras e variação cambial passiva, respectivamente 81%, 0,6% e 24%.

- 7.2. O Auditor Fiscal criou uma nova figura não prevista na legislação societária/contábil ao pretender que os contratos de direitos de exibição fossem amortizados pelo prazo dos filmes, desconsiderando o prazo contratual previsto legalmente para que a Recorrente tivesse o direito de comercialização em território nacional e ignorando o regime de competência.
- 7.3. Auditor Fiscal afirmou no seu relatório que a Recorrente não forneceu a metodologia de cálculo utilizada para a comprovação dos valores de amortização lançados a resultado no ano-calendário de 2000. Todavia, a empresa apresentou planilhas de amortização de inúmeros contratos mantidos com a Paramount, onde restou demonstrada que a metodologia utilizada era a conversão dos contratos em moeda estrangeira de acordo com o dólar da data do registro do contrato na contabilidade em moeda nacional e sua amortização em valores "fixos" pelos avos consoante prazo contratual.
- 7.4. Ainda com relação ao "Contrato 004/95 – Paramount", o Auditor Fiscal o desconsiderou por entender que não teria sido apresentada "memória de cálculo", mas ao mesmo tempo confirma que as despesas foram registradas "na contabilidade pautados apenas em planilhas e contrato". Todavia, a planilha apresentada pela Recorrente (fls. 3.466/3.478) referente a este contrato é uma memória de cálculo, uma vez que traz a discriminação dos valores que foram lançados mês a mês, conforme as atualizações e período previstos no contrato.
- 7.5. A desconsideração de contratos sem a assinatura, por exemplo, o "Contrato Paramount 001/97" não é cabível quando as obrigações contidas nele foram devidamente adimplidas por ambas as partes, tendo sido comprovado o registro e contabilização das receitas dele decorrentes, e até mesmo o pagamento, conforme documento já juntado às fls. 3.427/3.441.
8. Quanto à glosa de despesas financeiras:
- 8.1. O Auditor Fiscal não demonstrou habilmente porque teria sido mantida a glosa de R\$ 240.192,67. Fala em liquidação anterior a 2000, indexação em moeda estrangeira e prazo de liquidação, mas nada disso é relevante para esse ponto.
- 8.2. A prática contábil adotada pela empresa evita um ilegal descasamento entre as contas de "Contrato" e "Contas a Receber", pois o faturamento, quando realizado pela Recorrente, leva em conta a variação monetária e os pagamentos lançados a débito em "Contas a Receber".
9. Quanto à glosa de variações monetárias passivas:
- 9.1. O Auditor Fiscal consigna textualmente que a Recorrente não teria direito à contabilização das variações monetárias e cambiais passivas na conta de Receitas de Exercícios Futuros - REF, o que significa dizer que a Recorrente não poderia deduzir tais despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
- 9.2. A justificativa dada para isso seria de que a obrigação exprimida pelos contratos assinados pela Recorrente não seria monetária, mas isso é falso.
- 9.3. O Auditor Fiscal não se insurge contra a atualização das receitas lançadas na Conta REF, mas tão somente das despesas. Tal expediente somente revela o pouco compromisso do Auditor Fiscal com a busca da verdade material, em detrimento da busca pela arrecadação indevida às custas da Recorrente.

10. Prescrição:

- 10.1. Durante o período em que os autos permaneceram sob análise da fiscalização, entre uma intimação e outra decorreram mais de 360 (trezentos e sessenta) dias, em desrespeito ao disposto no art. 24, da Lei n.º 11.457/07, segundo o qual é obrigatória a conclusão de cada etapa do processo administrativo em período inferior a um ano. No presente caso, entre o Termo de Intimação expedido em 06.03.2013 e 03.07.2014 e o Termo de Intimação expedido em 06.10.2014 e 01.06.2016 decorreu mais de 01 (um) ano, extrapolando o prazo estabelecido na legislação. O mesmo ocorreu para a resposta à 3ª diligência, considerando que o Auditor Fiscal foi intimado em 11.04.2018 e a Recorrente somente foi intimada sobre a sua conclusão em 21.07.2020.
- 10.2. Assim é que, seja pelo período total da diligência superior a 7 (sete) anos, seja pelo descaso que resultou na falta de movimentação do processo por mais de 360 (trezentos e sessenta) dias, verifica-se que o crédito tributário em questão não pode ser exigido em razão da inexorável prescrição que resta absolutamente configurada.
- 10.3. O crédito tributário a título de IRPJ e CSLL está sendo exigido desde 2005, e está sendo acrescido de juros Selic, isto é, causando prejuízo às contas da Recorrente, por fatores que independem da sua vontade, como a morosidade da fiscalização e a repetida necessidade de realização de diligência para sanar falhas nos procedimentos da própria fiscalização.
- 10.4. Se a prescrição comum extingue o direito subjetivo de ação e, portanto, ocorre antes mesmo do seu ajuizamento, a intercorrente materializa-se durante o curso do próprio processo, em virtude do não exercício, pelo titular do direito material, da pretensão a que tem direito.
- 10.5. Mesmo que não se entenda pela existência da prescrição, devem ser afastados os juros Selic durante o período da diligência fiscal, de modo que a Fazenda não se beneficie de sua própria torpeza, causando enriquecimento ilícito.

O manifestante finaliza requerendo a declaração de nulidade do auto de infração, a declaração de nulidade das diligências realizadas, o reconhecimento da prescrição intercorrente do processo e o provimento do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O recurso voluntário já foi conhecido por esta Turma de Julgamento em outros momentos. Entendo que os pressupostos legais para o recurso foram atendidos, pelo que também conheço do presente recurso voluntário.

O recorrente opõe-se à decisão de primeira instância com os argumentos a seguir apresentados e apreciados.

1 Direito de defesa - nulidade

O recorrente defende que deve ser declarada a nulidade da decisão recorrida, tendo em vista que esta cerceou o seu direito de defesa. Para tanto, afirma que a decisão recorrida indeferiu a realização de diligência e de perícia, por julgar prescindíveis, bem como

entendeu não ter valor probante os demonstrativos (planilhas) de cálculos apresentadas em sede de impugnação, os quais foram exigidos pela fiscalização durante o seu procedimento fiscal. Contudo, toda a documentação comprobatória dos fatos registrados na contabilidade da Recorrente, incluindo os registros das contas específicas mencionadas na autuação (contratos, notas fiscais, recibos, extratos bancários, razões, diário, balancetes e outros), teria sido apresentada e entregue à fiscalização durante o procedimento por ele instaurado e, em tais condições, toda essa documentação deveria ter sido por ele anexada ao processo administrativo originado deste procedimento. Por essa razão, a Recorrente apenas juntou à sua impugnação as planilhas de cálculo à peça impugnatória, sendo importante assinalar que a autuação não foi lavrada por falta de documentação ou falta de sua exibição ou entrega à fiscalização, mas sim apenas por falta das planilhas de cálculo (apresentadas com a impugnação).

Entendo que não corresponde à realidade a afirmação do recorrente de que entregou à fiscalização todos os documentos necessários para comprovar a sua escrituração contábil. Conforme o protocolo de fls. 14, o contribuinte entregou: livros diário, razão e balancetes, contratos sociais e alterações, livro de apuração do ISS, notas fiscais de serviços prestados do período solicitado DCTF's e DIRF's até 2004. Conforme o protocolo de fls. 16, o contribuinte entregou: extratos bancários, contratos de exibição, notas fiscais dos serviços prestados por pessoa jurídica. Nesse último protocolo, o contribuinte deixou registrado o fato de que não entregaria as planilhas de apoio aos cálculos das variações cambiais e monetárias, bem como das depreciações e amortizações, conforme o seguinte excerto (fls. 16):

Informamos, ainda, que os "working papers" ou planilhas de apoio aos cálculos dos itens "Variações Cambiais e Monetárias" e "Depreciações e Amortizações" - não estão disponíveis. No entanto, os itens mencionados estão claramente evidenciados nas contas de código 5111.00009, 5321.00028, 5611.00004, 5611.00007, 4321.00007 e 4321.00004 dos razões e dos balancetes que dão todas as indicações necessárias para entendimento e cálculo de quaisquer operações realizadas pela Empresa no período ora fiscalizado.

Não é verdade que as variações cambiais e monetárias e as amortizações estavam claramente evidenciadas na sua contabilidade. Uma prova disso são os milhares de páginas de documentos juntadas aos autos durante esse contencioso, por iniciativa do contribuinte ou a seu pedido, na impugnação, no recurso voluntário e nas três diligências por ele requeridas.

Entendo que o contribuinte não entregou à fiscalização as provas necessárias para legitimar as deduções em tela e até mesmo a contabilidade apresentada não seria suficiente para isso, sem os devidos esclarecimentos sobre a incomum forma de contabilização e apuração de resultados, somente esclarecida depois de três diligências fiscais.

O contribuinte entregou à fiscalização documentos insuficientes e sem demonstração da sua utilização, o que levou corretamente aos lançamentos tributários. No momento da impugnação, o contribuinte apresentou a demonstração dos valores apurados, mas não apresentou qualquer prova de legitimidade dos valores usados na demonstração, o que impediu qualquer averiguação da validade dessas demonstrações, o que levou corretamente ao indeferimento dos seus pedidos.

O recorrente afirma que a fiscalização tinha o dever de juntar os citados documentos aos autos, uma vez que lhes teriam sido apresentados. Todavia, não se pode exigir isso da fiscalização. Os documentos que devem ser juntados aos autos pela fiscalização são aqueles que fundamentam a acusação fiscal. Na espécie, a acusação fiscal tem fundamento na ausência de apresentação de demonstrações e o contribuinte reconhece que não entregou essas

demonstrações. Assim, não havia obrigação de juntar aos autos de infração toda a contabilidade do contribuinte e todos os outros documentos por ele apresentados, mas que não foram utilizados na construção dos lançamentos tributários. Não se pode exigir da fiscalização que junte aos autos os documentos que possam comprovar as futuras argumentações do contribuinte em eventual impugnação do lançamento tributário.

Por outro lado, é obrigação do impugnante juntar à sua petição todos os documentos que possam comprovar os seus argumentos de defesa, nos termos do artigo 16, III, do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

Portanto, foi o impugnante que não adimpliu com a sua obrigação de instruir suficientemente a sua petição, tentando livrar-se desse ônus requerendo diligências para que a Administração Tributária coletasse, com ele mesmo, os documentos que ele mesmo deixou, deliberadamente, de apresentar, seja para a fiscalização, seja para a autoridade julgadora de primeira instância.

Assim, entendo que a decisão recorrida não padece do vício apontado pelo recorrente, muito menos os presentes lançamentos tributários.

2 Mudança de fundamentação - nulidade

Nas várias manifestações apresentadas pelo recorrente em razão dos resultados das diligências realizadas, este afirma que os lançamentos tributários possuem um único fundamento, que seria a não apresentação das planilhas de cálculo das despesas glosadas. Contudo, tais planilhas foram apresentadas na impugnação, mas a decisão recorrida manteve os lançamentos tributários sobre o fundamento de que não haviam sido apresentados os correspondentes contratos com fornecedores e clientes. Tal fato, no entendimento do recorrente, configuraria uma mudança na fundamentação da exigência tributária, o que daria ensejo à nulidade dessa decisão. Adicionalmente, o recorrente afirma que a decisão de manter as glosas com fundamento nas informações trazidas nas várias diligências realizadas também configuraria mudança de fundamento das exigências tributárias.

Inicialmente, deve ser repetido, por questão de clareza, o fundamento dos lançamentos tributários em tela, que é a ausência de comprovação das despesas deduzidas. Note-se que a falta de comprovação, em regra, pode alcançar a situação em que a existência da despesa não foi comprovada e também pode alcançar a situação em que o valor da despesa não foi comprovado.

Conforme já foi relatado, o contribuinte foi intimado pela fiscalização para demonstrar o cálculo das despesas apontadas e ele recusou-se, expressamente, a apresentar estes cálculos. Diante da impossibilidade de aferir a legitimidade dos valores deduzidos, entendo ser cabível a medida adotada, qual seja, a glosa das despesas.

Somente no momento da sua impugnação, o contribuinte juntou as planilhas de cálculo antes requeridas na auditoria fiscal. Contudo, não juntou os documentos que poderiam servir para legitimar esses cálculos. Diante da impossibilidade de aferir a legitimidade dos valores deduzidos, entendo ser correta a decisão adotada, qual seja, a manutenção das glosas de despesas.

A diferença entre a situação do momento dos lançamentos tributários e a situação do momento do julgamento de primeira instância é pequena: no primeiro momento, não se conheciam os cálculos e, no segundo momento, não se sabia se os cálculos estavam corretos.

Entendo que, apesar de o cenário fático ser sutilmente distinto, não há que se falar em mudança de fundamento das exigências tributárias, que continua sendo a falta de comprovação das despesas apontadas.

No decorrer das diligências realizadas, o contribuinte apresentou documentos e informações que legitimaram parte das despesas glosadas, o que levou a fiscalização a propor a exoneração da correspondente parte das exigências tributárias. Contudo, o recorrente afirma que a manutenção da parte remanescente das glosas estaria ocorrendo sobre outros fundamentos, considerando que, agora, a glosa estaria fundamentada nos novos documentos.

Entendo que a alegação do recorrente não procede. Apesar de a dinâmica das diligências ter resultado em um melhor esclarecimento dos fatos, algumas despesas continuaram sem comprovação, simplesmente porque só existiam na contabilidade do contribuinte, ou seja, em extremo, a necessária comprovação não existe, nunca poderia ser apresentada.

Com isso, entendo que a presente alegação de nulidade deve ser afastada.

3 Prescrição intercorrente e juros moratórios

O recorrente afirma que a segunda diligência realizada teve duração superior ao prazo de três anos previsto no artigo 1º, §1º, da Lei n.º 9.873/99 para que o procedimento administrativo permaneça parado, pelo que deve ser reconhecida a prescrição da ação punitiva do Fisco. Também afirma que, entre uma intimação e outra da referida diligência, decorreram mais de 360 dias, em desrespeito também ao disposto no artigo 24, da Lei n.º 11.457/07, segundo o qual é obrigatória a conclusão de cada etapa do processo administrativo em período inferior a um ano. Adicionalmente, afirma que a longa duração da diligência causou uma maior duração do processo, o que teria violado o princípio constitucional da razoável duração do processo (art. 5º, LXXVIII, da CF/88). Com base nessa argumentação, requer o reconhecimento da prescrição intercorrente do presente processo.

A prescrição intercorrente já foi objeto de muitos debates no âmbito deste tribunal administrativo, o que permitiu a pacificação do entendimento de que esta não ocorre no processo administrativo fiscal federal, conforme a Súmula CARF n.º 11, *verbis*:

Súmula CARF n.º 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Alternativamente, o recorrente requer que sejam afastados os juros de mora durante o período da diligência fiscal, de modo que a Fazenda não se beneficie de sua própria torpeza, causando enriquecimento ilícito.

Os juros de mora são exigidos por força do §3º do artigo 61 da Lei n.º 9.430/1996, *verbis*:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

[...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Como se vê, a lei estipula os termos inicial e final da incidência dos juros de mora e não prevê qualquer modalidade de suspensão dessa contagem, pelo que o pedido do recorrente deve ser negado, por falta de fundamento legal.

Com isso, entendo que a presente reclamação não deve ser acatada.

4 Glosa – amortização de contratos de direito de distribuição (item 001)

Conforme explanado no relatório da terceira diligência fiscal (fls. 5315), em parte não contestada pelo recorrente, a atividade da empresa consistia na aquisição, por prazo determinado, de direitos autorais relativos a filmes e películas pertencentes a fornecedores situados no exterior. Tal aquisição era paga em prestações, geralmente em número inferior ao tempo de duração do contrato de cessão de direitos correspondente. Esses contratos, aqui chamados de Contratos com Fornecedores, por serem fechados em moeda estrangeira (dólar), geravam despesas e receitas de variações cambiais na medida em que as suas prestações eram pagas.

Para contabilizar as operações com os seus fornecedores, a empresa adotava os seguintes procedimentos, conforme apontado no terceiro relatório de diligência, também não contestado (fls. 5317):

- As operações eram registradas a débito de Imobilizações Técnicas - Direitos Autorais (conta 1321.0014), no Permanente, e a crédito de Fornecedores (conta 2141 - Passivo);
- Os direitos autorais eram amortizados (conta 5111.00009) proporcionalmente ao prazo de duração do contrato, pelo regime de competência. Com isso, amortizava o ativo permanente (conta 1331.00013 redutora) e, em contrapartida, debitava a conta relativa à despesa com amortização;
- Na medida em que os pagamentos ao exterior eram efetuados, a empresa creditava conta do ativo (caixa ou bancos) e reduzia o passivo (Fornecedores);
- Os pagamentos aos fornecedores normalmente geravam variações cambiais passivas (5611.00004), que serão tratadas mais adiante nesse voto.

A fiscalização teve acesso a contratos com fornecedores, mas como o contribuinte não demonstrou o mecanismo acima apontado, toda a amortização foi glosada. A decisão de primeira instância teve acesso à apuração da amortização realizada, mas como o impugnante não apresentou os contratos e outros meios de prova, a glosa foi mantida.

O contribuinte apresentou certo número de contratos junto do recurso voluntário.

Na primeira diligência (fls. 2059), a fiscalização constatou que o contribuinte havia apresentado apenas sete contratos com fornecedores, sendo que quatro contratos foram desqualificados por não estarem assinados ou por estarem em língua estrangeira. As amortizações reconhecidas em relação aos três outros contratos levaram ao reconhecimento da dedutibilidade de R\$ 170.895,59.

Ao se manifestar sobre essa diligência (fls. 2080), o recorrente afirma que a fiscalização deveria ter buscado outros meios de prova, inclusive intimando o contribuinte, para suprir os fatos que levaram à desqualificação dos quatro contratos não assinados ou versados em

língua estrangeira, em homenagem ao princípio da verdade material. Quanto aos valores encontrados nos outros três contratos, afirma que a diferença em relação às planilhas do contribuinte está apenas na cotação do dólar, a qual não teria sido justificada pela fiscalização.

Na segunda diligência (fls. 3225), a fiscalização intimou o contribuinte a apresentar outros elementos de prova, em substituição aos contratos não apresentados ou desqualificados anteriormente na primeira diligência.

Na análise dos documentos apresentados, a fiscalização constatou que somente havia contabilização no ano da fiscalização de sete dos contratos apontados pelo contribuinte, todos da Paramount. Os demais haviam sido amortizados em anos anteriores. A análise da amortização desses sete contratos levou ao reconhecimento da dedutibilidade de R\$ 442.062,22.

Ao se manifestar sobre essa diligência (fls. 3297), o recorrente afirma que a fiscalização não identificou que nos contratos de câmbio apresentados havia remessas para pagamento de parcelas de mais de um contrato, atribuindo essas parcelas a apenas dois Contratos de Cessão com a Paramount, deixando de alocar parcelas pagas nos contratos de câmbio a outros contratos da Paramount.

Afirma também que os treze contratos não considerados não estavam contabilizados no passivo porque já haviam sido quitados, todavia eram passíveis de amortização, considerando a especificidade da diferença entre o período de apropriação contábil dos contratos de aquisição de direitos no exterior e o período de apropriação dos correspondentes contratos para a exposição no Brasil.

Na terceira diligência (fls. 5315), a fiscalização rebate as alegações de erro trazidas pelo recorrente. Com esse mister, afirma que o alegado erro na leitura dos contratos de câmbio é irrelevante para a aferição do lançamento tributário, o qual foi feito com base nos valores dos contratos, conforme contabilizados, e não com base nos valores pagos. Afirma que o contribuinte não forneceu informações suficientes para se aferir a influência de contratos não contabilizados no valor a amortizar, seja em planilhas de demonstração, seja na própria contabilidade, contudo, foi feita uma nova análise desses valores, chegando ao resultado constante do anexo A. Afirma que as amortizações devidas foram calculadas conforme o prazo de vigência do contrato, geralmente maior do que o prazo de quitação desses e que não há que se falar em correção monetária do balanço no ano 2000.

A nova análise da amortização, considerando outros contratos não contabilizados no passivo, levou ao reconhecimento da dedutibilidade de R\$ 756.722,63.

Ao se manifestar sobre essa diligência (fls. 5454), o recorrente afirma:

1. Se os contratos são os mesmos e os indexadores estão claramente estampados naqueles instrumentos e levados a efeitos nos registros contábeis em observância aos seus termos, não faria qualquer sentido a discrepância entre os índices de reconhecimento das deduções, entre amortizações, despesas financeiras e variação cambial passiva, respectivamente 81%, 0,6% e 24%.
2. O Auditor Fiscal criou uma nova figura não prevista na legislação societária/contábil ao pretender que os contratos de direitos de exibição fossem amortizados pelo prazo dos filmes, desconsiderando o prazo contratual previsto legalmente para que a Recorrente tivesse o direito de comercialização em território nacional e ignorando o regime de competência.
3. Auditor Fiscal afirmou no seu relatório que a Recorrente não forneceu a metodologia de cálculo utilizada para a comprovação dos valores de amortização lançados a resultado no

ano-calendário de 2000. Todavia, a empresa apresentou planilhas de amortização de inúmeros contratos mantidos com a Paramount, onde restou demonstrada que a metodologia utilizada era a conversão dos contratos em moeda estrangeira de acordo com o dólar da data do registro do contrato na contabilidade em moeda nacional e sua amortização em valores "fixos", pelos avos consoante prazo contratual.

4. Ainda com relação ao "Contrato 004/95 - Paramount", o Auditor Fiscal o desconsiderou por entender que não teria sido apresentada "memória de cálculo", mas ao mesmo tempo confirma que as despesas foram registradas "na contabilidade pautados apenas em planilhas e contrato". Todavia, a planilha apresentada pela Recorrente (fls. 3.466/3.478) referente a este contrato é uma memória de cálculo, uma vez que traz a discriminação dos valores que foram lançados mês a mês, conforme as atualizações e período previstos no contrato.
5. A desconsideração de contratos sem a assinatura, por exemplo, o "Contrato Paramount 001/97" não é cabível quando as obrigações contidas nele foram devidamente adimplidas por ambas as partes, tendo sido comprovado o registro e contabilização das receitas dele decorrentes, e até mesmo o pagamento, conforme documento já juntado às fls. 3.427/3.441.

A reclamação do item 1 acima não procede, uma vez que as três glosas realizadas (amortização de direitos; despesa financeira e variação cambial) têm naturezas distintas, de forma que, ainda que baseadas no mesmo contrato, devem ter valores distintos. De estranhar seria se figurassem no mesmo valor.

A reclamação do item 2 acima não procede, pois não corresponde aos fatos. Os relatórios de diligência deixaram bem claro que o prazo considerado de amortização dos contratos é o prazo de vigência do contrato, conforme o regime de competência, e não o prazo de quitação dos contratos. A adoção desse critério levou a fiscalização a adotar a taxa de câmbio oficial para cada competência, independentemente da taxa de câmbio do dia do pagamento, o que também foi alvo de reclamação do recorrente, embora improcedente.

Apesar da reclamação da fiscalização em relação à falta de informação sobre a evolução da amortização dos contratos antes do período objeto da fiscalização (2000), entendo que esta aproveitou todas as informações que estavam ao seu alcance para chegar ao mais próximo do real, mormente os valores contabilizados. Veja-se que apenas dois contratos apresentados deixaram de ter valores reconhecidos de amortização (fls. 5377).

Também não procede a reclamação de que a fiscalização desconsiderou contratos sem assinatura ou outra formalidade. Veja-se que os contratos apontados nos itens 4 e 5 acima tiveram suas amortizações consideradas, conforme a tabela de fls. 5377, constante do relatório da terceira diligência.

Portanto, diante de todo o exposto, entendo que a glosa de custo de amortização deve ser reduzida ao valor de R\$ 169.585,50, conforme a conclusão da terceira diligência (fls. 5378).

5 Glosa – variações cambiais passivas (item 003) – contratos com fornecedores

Conforme explanado no relatório da terceira diligência fiscal (fls. 5315), a atividade da empresa consistia na aquisição, por prazo determinado, de direitos autorais relativos a filmes e películas pertencentes a fornecedores situados no exterior. Tal aquisição era paga em prestações, geralmente em número inferior ao tempo de duração do contrato de cessão de direitos correspondentes. Esses contratos, aqui chamados de Contratos com Fornecedores, por serem

fechados em moeda estrangeira (dólar), geravam despesas e receitas de variações cambiais na medida em que as suas prestações eram pagas.

No item 2 desse voto, já foi descrita a forma como o contribuinte contabilizava a amortização desses contratos no passivo. Os pagamentos dessas obrigações geraram variações cambiais passivas e/ou ativas no período dos respectivos pagamentos, uma vez que eram celebrados em moeda estrangeira. Em outras palavras, o valor dos pagamentos costumava ser diferente do valor contabilizado na conta Fornecedores. Assim, ao realizar os pagamentos, o contribuinte também debitava a conta relativa à receita ou despesa com a variação cambial, levando-a a resultado.

A fiscalização teve acesso à contabilidade do contribuinte, mas como este não demonstrou o mecanismo acima apontado, toda a dedução de despesas financeiras foi glosada. A decisão de primeira instância teve acesso à apuração dessas despesas, mas como o impugnante não apresentou os contratos e outros meios de prova, a glosa foi mantida.

O contribuinte apresentou certo número de contratos junto do recurso voluntário.

Na primeira diligência (fls. 2059), a fiscalização constatou que o contribuinte havia juntado aos autos apenas sete contratos com fornecedores, sendo que quatro contratos foram desqualificados por não estarem assinados ou por estarem em língua estrangeira. As variações cambiais passivas reconhecidas pelos três outros contratos levou ao reconhecimento da dedutibilidade de R\$ 64.521,46.

Ao se manifestar sobre essa diligência (fls. 2080), o recorrente afirma que a fiscalização deveria ter buscado outros meios de prova, inclusive intimando o contribuinte, para suprir os fatos que levaram à desqualificação dos quatro contratos não assinados ou versados em língua estrangeira, em homenagem ao princípio da verdade material. Quanto aos valores encontrados nos outros três contratos, afirma que a diferença em relação às planilhas do contribuinte está apenas na cotação do dólar, a qual não teria sido justificada pela fiscalização.

Na segunda diligência (fls. 3225), a fiscalização intimou o contribuinte a apresentar outros elementos de prova, em substituição aos contratos não apresentados ou desqualificados anteriormente na primeira diligência.

Na análise dos documentos apresentados, a fiscalização constatou que, dentre os 21 contratos de aquisição de direitos autorais apresentados pelo contribuinte, não havia registros na contabilidade da empresa no ano 2000 de 14 contratos. Informou também que a análise dos contratos escriturados foi feita conforme os seguintes critérios:

- para fins de apuração da variação cambial, foram reconhecidas as despesas nos períodos em que ocorrem (regime de competência);
- as variações cambiais foram apuradas, no mínimo, em períodos correspondentes aos meses-calendário;
- antes do registro das liquidações ocorridas, ainda que parciais, foi verificada a variação cambial entre a data da última apuração e a data da liquidação;
- as datas utilizadas para liquidação do título foram as informadas nos contratos;
- a variação cambial foi apurada até o pagamento total da dívida.

As variações cambiais passivas contra fornecedores reconhecidas nesse procedimento autorizam a dedutibilidade de R\$ 167.169,76.

Ao se manifestar sobre essa diligência (fls. 3297), o recorrente afirma que a fiscalização não identificou que nos contratos de câmbio apresentados havia remessas para pagamento de parcelas de mais de um contrato, atribuindo essas parcelas a apenas dois Contratos de Cessão com a Paramount, deixando de alocar parcelas pagas nos contratos de câmbio a outros contratos da Paramount.

Afirma também que os doze contratos para os quais não foi apresentada a memória de cálculo das variações cambiais passivas já haviam sido totalmente quitados em 2000, pelo que não geraram despesas de variação cambial nesse ano.

O manifestante ainda reclama de que foi utilizada uma taxa de câmbio diferente daquela utilizada pelo recorrente e de que a fiscalização usou uma metodologia própria, diferente daquela usada pelo recorrente.

Na terceira diligência (fls. 5315), a fiscalização rebate as alegações de erro trazidas pelo recorrente, mas realizou nova análise baseada nos argumentos e novos documentos apresentados pelo contribuinte. Afirma que os pagamentos realizados aos fornecedores, no exterior, geraram variações cambiais reconhecidas integralmente nos exercícios correspondentes às obrigações, segundo o regime de competência.

A nova análise das variações cambiais passivas contra fornecedores reconhecidas nesse procedimento levou ao reconhecimento da dedutibilidade de R\$ 442.001,91

Ao se manifestar sobre essa diligência (fls. 5454), o recorrente não traz qualquer argumentação especificamente direcionada contra as presentes glosas. Saliente-se que não foram juntados novos documentos a essa manifestação e não foi solicitada nova diligência.

Entendo que foram exauridas todas as possibilidades de buscar a verdade material em relação à dedução das despesas de variação cambial negativa relativas aos contratos com fornecedores. Mesmo assim, ainda permaneceram sem comprovação algumas dessas despesas, conforme apontado, em especial, no relatório da última diligência realizada, as quais permaneceram sem uma correspondente manifestação específica por parte do contribuinte.

Com isso, entendo que a glosa de despesas de variação cambial passiva deve ser reduzida pelo valor de R\$ 442.001,91, relativamente aos contratos com fornecedores, conforme a conclusão da terceira diligência (fls. 5378).

6 Glosa – variações cambiais passivas (item 003) – contratos com clientes

Conforme explanado no relatório da terceira diligência fiscal (fls. 5315), em parte não contestada pelo recorrente, a atividade da empresa consistia na aquisição, por prazo determinado, de direitos autorais relativos a filmes e películas pertencentes a fornecedores situados no exterior.

Posteriormente, esses filmes eram locados no mercado interno, a clientes diversos (geralmente emissoras de televisão), também por prazo determinado, sendo o número de prestações recebidas inferior ao número de meses correspondentes ao prazo de duração previsto no contrato de locação. Esses contratos, aqui chamados de Contratos com Clientes, eram fechados em moeda nacional, mas eram indexados em dólar e/ou em um índice nacional, gerando despesas e receitas de variações cambiais e/ou monetárias. Nessa quadra, vai nos interessar apenas os contratos com clientes indexados em moeda estrangeira, pois somente estes podem gerar variação cambial.

No item 4 desse voto, já foi descrita a forma como o contribuinte contabilizava os contratos com fornecedores. Tais contratos também geraram variações cambiais passivas e/ou ativas no período dos respectivos pagamentos, uma vez que eram celebrados em moeda estrangeira.

Em relação aos contratos com clientes, a empresa adotava os seguintes procedimentos, conforme apontado no terceiro relatório de diligência, conforme o seguinte excerto (fls. 5318):

A contabilização do contrato de locação, logo que ocorre, é feita a crédito de Receita de Exercícios Futuros, surgindo assim, duas contas: Clientes e Receitas de Exercícios Futuros.

As parcelas recebidas mensalmente, correspondentes ao número de meses previsto no contrato de locação, eram apropriadas segundo o prazo de duração do contrato, que é mais longo que o prazo de recebimento.

Assim sendo, a conta Clientes e a de Receitas de Exercícios Futuros, que nascem juntas e com o mesmo saldo, com o andamento do contrato, tendo em vista a sistemática adotada pelo sujeito passivo, passam a ter saldos diferentes.

A conta Clientes encerra com o fim dos pagamentos mensais previstos no contrato, enquanto a conta de Resultados de Exercícios Futuros é utilizada para ajustar a diferença entre o valor contabilizado inicialmente e o reconhecido como receita, para fins fiscais.

Como essa diferença está indexada, conseqüentemente será oferecida à tributação corrigida, uma vez que a empresa também difere a variação cambial/monetária ativa incorrida no período correspondente aos recebimentos das parcelas mensais.

O sujeito passivo atualiza a conta de Receitas de Exercícios Futuros, na paridade do dólar e outros indexadores, adequando seu saldo ao saldo das receitas diferidas que virão a ser declaradas, corrigidas anualmente, até o encerramento do contrato.

Acontece que essa atualização é feita a débito de uma conta de despesa - Variações Cambiais Passivas, quando o esperado seria a contrapartida a débito de clientes.

Mais adiante, a fiscalização apresenta as suas conclusões sobre o efeito desse procedimento sobre a apropriação das variações cambiais passivas, conforme o seguinte excerto (fls. 5374):

Assim o sujeito passivo adota dois critérios para contabilização das variações cambiais e monetárias:

- Direitos adquiridos no exterior: Pagamentos realizados aos fornecedores geram variações que são reconhecidas integralmente nos exercícios correspondentes às obrigações;

- Valores Recebidos Clientes Nacionais: Apropria as variações conforme prazos definidos em contrato. Contrato de 60 meses, a variação será reconhecida durante 5 anos.

Em relação aos direitos adquiridos pelo contribuinte com fornecedores no exterior, também teria o dever de usufruí-lo por diversos anos, por um prazo muito superior ao prazo previsto para seu pagamento, e, no entanto, não usa o mesmo procedimento, de diferir os resultados das variações cambiais proporcionalmente ao

tempo de duração do contrato, mesmo sabendo que a fiscalizada adotou o regime de competência.

Portanto, adota procedimentos diferentes em relação as despesas geradas com fornecedores no exterior e clientes, ao apropriar as variações cambiais, calculadas sobre as operações no exterior, na realização do pagamento e em relação aos clientes, apropriada de acordo com o prazo contratual.

Além disso, o procedimento adotado pela empresa, ao atualizar a conta de Receitas de Exercícios Futuros, nada mais está fazendo, na prática, senão anulando as variações cambiais e monetárias ativas incorridas no período.

À medida que atualiza conta de passivo (contratos), lança a débito conta de despesa (cambial ou monetária), ao mesmo tempo apropria receita do exercício, gerando variação cambial ou monetária ativa, que será anulada pela despesa cambial ou monetária que atualizou a conta de passivo.

Ao contrário, ao diminuir a conta de passivo contratos (por redução da taxa de câmbio ou desvalorização do indexador), lança a crédito conta de receita (cambial ou monetária ativa), e simultaneamente, apropriando receita do exercício a débito de conta de despesa cambial ou monetária, acaba por anular a variação cambial ou monetária ativa.

Dessa forma, ao atualizar para mais ou reduzir o saldo de Resultado de Exercícios Futuros (conta 2211.00001), como configurado acima, nada mais está fazendo, na prática, que anulando as Variações Cambiais Ativas incorridas no período, configurando assim em prejuízo para o resultado. Fato esse, já exaustivamente demonstrado neste relatório.

Além disso, no entendimento da fiscalização, a conta Receita de Exercícios Futuros, na forma como utilizada pelo contribuinte, serve para registrar um passivo não monetário, mormente gerando despesas indevidas para empresa e anulando assim as variações ativas.

Assim, a totalidade de variações cambiais e monetárias (tanto ativa como as passivas) ocorreram com os recebimentos e pagamentos respectivos, de forma que, ao se falar em diferimento, deveremos considerar, apenas, o valor principal da receita, prevista no contrato, e não ela corrigida, pois desta maneira, estaremos anulando as variações ativas, conforme já demonstrado.

Concluimos assim que o sujeito passivo comprovou parte das variações cambiais e monetárias passivas, conforme quadro demonstrativo, ao final deste relatório.

Em síntese, conforme o meu entendimento dessas informações, o contribuinte oferecia à tributação as receitas desses contratos, tanto o valor principal quanto as variações cambiais, pelo regime de competência, diferentemente do que fazia em relação aos contratos com seus fornecedores, em que o contribuinte amortizava o valor do contrato pelo regime de competência, mas apropriava as despesas das variações cambiais pelo regime de caixa. Para efetuar tal mecanismo, sempre que havia uma receita de variação cambial ativa, a empresa criava uma despesa meramente contábil de variação cambial passiva, com a finalidade de levar essa receita para o regime de competência.

No curso da auditoria fiscal, o contribuinte não demonstrou o mecanismo acima apontado e todas as despesas com variação cambial passiva foram glosadas. A autoridade julgadora de primeira instância também não teve acesso a essas informações e a glosa foi mantida.

O contribuinte apresentou certo número de contratos junto do recurso voluntário.

Na primeira diligência (fls. 2059), a fiscalização entendeu que os contratos celebrados com nacionais não poderiam ser indexados em moeda estrangeira, pelo que a glosa deveria ser mantida.

Ao se manifestar sobre essa diligência (fls. 2080), o recorrente afirma que os contratos não estão indexados em moeda estrangeira, estão apenas valorados em moeda estrangeira. Afirma ainda que os valores contratados foram efetivamente pagos em moeda nacional, levado em conta o ajuste de preço decorrente da variação cambial para fins de faturamento (receita), bem como para atualização do passivo (despesa), a fim de manter o equilíbrio contratual..

Na segunda diligência (fls. 3225), a fiscalização superou a alegada impossibilidade de indexação de contratos em moeda estrangeira e realizou a apuração das despesas de variação cambial passiva conforme o regime de caixa. Informa que: as variações cambiais foram apuradas, no mínimo, em períodos correspondentes aos meses-calendário; que antes do registro das liquidações ocorridas, ainda que parciais, foi verificada a variação cambial entre a data da última apuração e a data da liquidação; que as datas utilizadas para liquidação do título foram as informadas nos contratos e que a variação cambial foi apurada até o pagamento total da dívida. Com isso, a fiscalização reconheceu a dedutibilidade das despesas apontadas na tabela de fls. 3267.

Ao se manifestar sobre essa diligência (fls. 3297), o recorrente afirma que não é verdade a alegação de que deixou de apresentar os seus contratos e reclama de que foi utilizada uma taxa de câmbio diferente daquela utilizada pelo recorrente e de que a fiscalização usou uma metodologia própria, diferente daquela usada pelo recorrente.

Na terceira diligência (fls. 5315), a fiscalização rebate as alegações de erro trazidas pelo recorrente, mas realizou nova análise baseada nos argumentos e novos documentos apresentados pelo contribuinte.

A fiscalização entendeu que as despesas contábeis utilizadas para levar as variações cambiais para o regime de competência eram indedutíveis, contudo reconheceu a dedutibilidade das despesas reais de variação cambial passiva comprovadas pelo contribuinte, ou seja, igualando os procedimentos de reconhecimento desse tipo de despesa, entre os contratos com fornecedores e os contratos com clientes.

Ao se manifestar sobre essa diligência (fls. 5454), o recorrente afirma que a fiscalização não se insurgiu contra a atualização das receitas lançadas na conta contábil de receitas de exercícios futuros, mas tão somente das despesas, o que revelaria o pouco compromisso da fiscalização com a busca da verdade material.

A afirmação do manifestante não procede, pois o fato de a fiscalização ter acatado a dedução das despesas reais de variação cambial passiva anula o efeito das correspondentes receitas contábeis criadas pelo contribuinte.

Entendo que o procedimento adotado nessa última diligência deve ser corroborado, pois o regime de apropriação de variações cambiais deve ser, em princípio, o regime de caixa, nos termos do artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, *verbis*:

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS,

bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

Saliente-se que esse dispositivo legal é uma reedição de regras contidas em outras medidas provisórias anteriores, por exemplo, o artigo 30 da Medida Provisória n.º 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, com a mesma redação.

Com isso, a glosa de despesas de variação cambial passiva deve ser reduzida pelo valor de R\$ 258.123,46, relativamente aos contratos com clientes, conforme a conclusão da terceira diligência (fls. 5378).

Assim, somando-se as deduções relativas aos contratos com fornecedores e aos contratos com clientes, chega-se ao valor de R\$ 700.125,37 (442.001,91+258.123,46) para a variação cambial passiva que deve ter sua dedutibilidade reconhecida. Em consequência, o valor do crédito tributário relativo à glosa de despesa de variação cambial passiva é R\$ 2.214.543,86.

7 Glosa – despesas financeiras (item 002)

Conforme explanado no relatório da terceira diligência fiscal (fls. 5315), em parte não contestada pelo recorrente, a atividade da empresa consistia na aquisição, por prazo determinado, de direitos autorais relativos a filmes e películas pertencentes a fornecedores situados no exterior.

Posteriormente, esses filmes eram locados no mercado interno, a clientes diversos (geralmente emissoras de televisão), também por prazo determinado, sendo o número de prestações recebidas inferior ao número de meses correspondentes ao prazo de duração previsto no contrato de locação. Esses contratos, aqui chamados de Contratos com Clientes, eram fechados em moeda nacional, mas eram indexados em dólar e/ou em um índice nacional, gerando despesas e receitas de variações cambiais e/ou monetárias. Nessa quadra, vai nos interessar apenas os contratos com clientes indexados por um índice nacional. A indexação em dólar vai ser tratada posteriormente nesse voto.

Em relação aos contratos com clientes, a empresa adotava os seguintes procedimentos, conforme apontado no terceiro relatório de diligência, conforme o seguinte excerto (fls. 5318):

A contabilização do contrato de locação, logo que ocorre, é feita a crédito de Receita de Exercícios Futuros, surgindo assim, duas contas: Clientes e Receitas de Exercícios Futuros.

As parcelas recebidas mensalmente, correspondentes ao número de meses previsto no contrato de locação, eram apropriadas segundo o prazo de duração do contrato, que é mais longo que o prazo de recebimento.

Assim sendo, a conta Clientes e a de Receitas de Exercícios Futuros, que nascem juntas e com o mesmo saldo, com o andamento do contrato, tendo em vista a sistemática adotada pelo sujeito passivo, passam a ter saldos diferentes.

A conta Clientes encerra com o fim dos pagamentos mensais previstos no contrato, enquanto a conta de Resultados de Exercícios Futuros é utilizada para ajustar a diferença entre o valor contabilizado inicialmente e o reconhecido como receita, para fins fiscais.

Como essa diferença está indexada, conseqüentemente será oferecida à tributação corrigida, uma vez que a empresa também difere a variação cambial/monetária ativa incorrida no período correspondente aos recebimentos das parcelas mensais.

O sujeito passivo atualiza a conta de Receitas de Exercícios Futuros, na paridade do dólar e outros indexadores, adequando seu saldo ao saldo das receitas diferidas que virão a ser declaradas, corrigidas anualmente, até o encerramento do contrato.

Acontece que essa atualização é feita a débito de uma conta de despesa - Variações Cambiais Passivas, quando o esperado seria a contrapartida a débito de clientes.

Mais adiante, a fiscalização apresenta as suas conclusões sobre o efeito desse procedimento sobre a apropriação das variações monetárias passivas, conforme o seguinte excerto (fls. 5374):

Assim o sujeito passivo adota dois critérios para contabilização das variações cambiais e monetárias:

- Direitos adquiridos no exterior: Pagamentos realizados aos fornecedores geram variações que são reconhecidas integralmente nos exercícios correspondentes às obrigações;

- Valores Recebidos Clientes Nacionais: Apropria as variações conforme prazos definidos em contrato. Contrato de 60 meses, a variação será reconhecida durante 5 anos.

Em relação aos direitos adquiridos pelo contribuinte com fornecedores no exterior, também teria o dever de usufruí-lo por diversos anos, por um prazo muito superior ao prazo previsto para seu pagamento, e, no entanto, não usa o mesmo procedimento, de diferir os resultados das variações cambiais proporcionalmente ao tempo de duração do contrato, mesmo sabendo que a fiscalizada adotou o regime de competência.

Portanto, adota procedimentos diferentes em relação as despesas geradas com fornecedores no exterior e clientes, ao apropriar as variações cambiais, calculadas sobre as operações no exterior, na realização do pagamento e em relação aos clientes, apropria de acordo com o prazo contratual.

Além disso, o procedimento adotado pela empresa, ao atualizar a conta de Receitas de Exercícios Futuros, nada mais está fazendo, na prática, senão anulando as variações cambiais e monetárias ativas incorridas no período.

À medida que atualiza conta de passivo (contratos), lança a débito conta de despesa (cambial ou monetária), ao mesmo tempo apropria receita do exercício, gerando variação cambial ou monetária ativa, que será anulada pela despesa cambial ou monetária que atualizou a conta de passivo.

Ao contrário, ao diminuir a conta de passivo contratos (por redução da taxa de câmbio ou desvalorização do indexador), lança a crédito conta de receita (cambial ou monetária ativa), e simultaneamente, apropriando receita do exercício a débito de conta de despesa cambial ou monetária, acaba por anular a variação cambial ou monetária ativa.

Dessa forma, ao atualizar para mais ou reduzir o saldo de Resultado de Exercícios Futuros (conta 2211.00001), como configurado acima, nada mais está fazendo, na prática, que anulando as Variações Cambiais Ativas incorridas no período, configurando assim em prejuízo para o resultado. Fato esse, já exaustivamente demonstrado neste relatório.

Além disso, no entendimento da fiscalização, a conta Receita de Exercícios Futuros, na forma como utilizada pelo contribuinte, serve para registrar um passivo

não monetário, mormente gerando despesas indevidas para empresa e anulando assim as variações ativas.

Assim, a totalidade de variações cambiais e monetárias (tanto ativa como as passivas) ocorreram com os recebimentos e pagamentos respectivos, de forma que, ao se falar em diferimento, deveremos considerar, apenas, o valor principal da receita, prevista no contrato, e não ela corrigida, pois desta maneira, estaremos anulando as variações ativas, conforme já demonstrado.

Concluímos assim que o sujeito passivo comprovou parte das variações cambiais e monetárias passivas, conforme quadro demonstrativo, ao final deste relatório.

Em síntese, conforme o meu entendimento dessas informações, o contribuinte oferecia à tributação as receitas desses contratos, tanto o valor principal quanto as variações monetárias, pelo regime de competência, diferentemente do que fazia em relação aos contratos com seus fornecedores, em que o contribuinte amortizava o valor do contrato pelo regime de competência, mas apropriava as despesas das variações cambiais pelo regime de caixa. Para efetuar tal mecanismo, sempre que havia uma receita de variação monetária ativa, a empresa criava uma despesa meramente contábil de variação monetária passiva, com a finalidade de levar essa receita para o regime de competência.

No curso da auditoria fiscal, o contribuinte não demonstrou o mecanismo acima apontado e todas as despesas com variação monetária passiva foram glosadas. A autoridade julgadora de primeira instância também não teve acesso a essas informações e a glosa foi mantida.

O contribuinte apresentou certo número de contratos junto do recurso voluntário.

Na primeira diligência (fls. 2059), a fiscalização entendeu que os contratos celebrados com nacionais que foram apreciados não geraram qualquer despesa financeira para o contribuinte, pelo que a glosa deveria ser mantida em relação às variações monetárias passivas. Todavia a fiscalização constatou que também foram glosadas despesas financeiras relativas a “despesas bancárias” (R\$ 133,09), “prejuízo de aplicações financeiras” (R\$ 1.469,11) e “juros e correção monetária” (R\$ 13,41). Tais despesas tiveram a sua dedutibilidade acatada nesse procedimento.

Ao se manifestar sobre essa diligência (fls. 2080), o recorrente afirma que os contratos que preveem atualização monetária em índice nacional também estão sujeitos a contabilização semelhante àqueles valorados em moeda estrangeira, no sentido de manter o equilíbrio contratual.

Na segunda diligência (fls. 3225), a fiscalização verificou os contratos juntados até então e entendeu que estes não possuíam previsão de atualização monetária, de forma que essa glosa foi mantida.

Ao se manifestar sobre essa diligência (fls. 3297), o recorrente afirma que a fiscalização deixou de apresentar seus cálculos relativos à variação monetária passiva vinculada à TR dos contratos de exibição.

Na terceira diligência (fls. 5315), a fiscalização rebate as alegações de erro trazidas pelo recorrente, mas realizou nova análise baseada nos argumentos e novos documentos apresentados pelo contribuinte.

A fiscalização reconheceu que haviam contratos indexados pela TR ou pelo IGPM, mas entendeu que as despesas contábeis utilizadas para levar as variações monetárias para o regime de competência eram indedutíveis. Ademais, tais atualizações nunca geraram despesas financeiras reais.

A nova análise das variações monetárias passivas contra clientes resultou na manutenção da glosa, conforme o relatório da primeira diligência.

Ao se manifestar sobre essa diligência (fls. 5454), o recorrente afirma que a fiscalização não teria demonstrado habilmente porque teria sido mantida a glosa de R\$ 240.192,67, falando em liquidação anterior a 2000, indexação em moeda estrangeira e prazo de liquidação, mas nada disso seria relevante para esse ponto. O contribuinte também defende a sua forma de apropriação das suas receitas financeiras.

A afirmação do manifestante não procede, pois está muito claro no texto do relatório da última diligência que a fiscalização entendeu que essas despesas contábeis eram indedutíveis, não importando se referentes às variações monetárias ou variações cambiais. A semelhança de tratamento entre esses dois tipos de variações legitimam a sua abordagem em conjunto, conforme laborado pela fiscalização.

Contudo, apesar da clareza na expressão do seu entendimento, penso que não cabe razão à fiscalização. Conforme já foi exposto, as despesas monetárias em tela são um mecanismo para levar para o regime de competência as receitas monetárias auferidas. Quando se tratou, nesse voto, das variações cambiais, verificou-se que esse procedimento não era cabível, pois aquele tipo de variação monetária deve ser apropriado pelo regime de caixa, nos termos do artigo 30 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 (e de suas antecessoras). No presente caso, há uma situação diferente, pois se tratam de atualizações por um índice nacional. Nesse caso, deve ser aplicado o regime de competência, nos termos do artigo 375 do Decreto n.º 3.000/1999 (RIR/99), então em vigor, *verbis*:

Art. 375. Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 18, Lei n.º 9.249, de 1995, art. 8º).

Saliente-se que a referida Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 é posterior ao RIR/99 e é mais específica, pois alcança apenas as variações cambiais, o que causa a adoção de regimes distintos para os dois tipos de variação monetária, cambial e por índice nacional. Tal entendimento foi adotado no Acórdão CARF n.º 1402-002.453, de 11/04/2017, o qual adotou a seguinte ementa:

VARIAÇÕES CAMBIAIS. VARIAÇÕES MONETÁRIAS. REGIMES DIFERENTES. Devem ser reconhecidas pelo regime de competência as variações monetárias, tanto ativas, quanto passivas, relacionadas a direitos de crédito ou obrigações pactuadas pelo contribuinte decorrentes de índices ou coeficientes estabelecidos legal ou contratualmente. Contudo, variações cambiais provenientes de contratações em moeda estrangeira devem ser reconhecidas pelo regime de Caixa (art. 30 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001).

Esse entendimento também já foi adotado em situação similar pela presente Turma, no Acórdão CARF n.º 1201-001.864, de 17/08/2017, o qual adotou a seguinte ementa:

CONTRATOS DE MÚTUO. APROPRIAÇÃO DOS JUROS. VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. REGIME DE COMPETÊNCIA. Os juros que remuneram o

capital transferido por meio de mútuo e as variações monetárias ativas devem ser reconhecidas como receita operacional nos períodos a que se referem seu computo, independentemente do tempo em que forem recebidas.

Com isso, as despesas contábeis necessárias para a adaptação ao regime de competência devem ser validadas, sob o risco de desbalancear o sistema de partidas dobradas da contabilidade.

Em consequência, deve ser exonerada a parte do crédito tributário relativa à presente glosa.

8 Conclusão

Diante das razões acima expostas, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, exonerando parte das exigências tributárias, da seguinte forma: (i) glosa mantida de custo de amortização (item 001) – R\$ 169.585,50; (ii) glosa de despesas financeiras (item 002) – exonerada e (iii) glosa mantida de variação monetária passiva (item 003) – R\$ 2.214.543,86.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque