



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

Processo nº 19515.720781/2013-11
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1201-002.480 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2018
Matéria IRPJ e Reflexos
Recorrentes THE WALT DISNEY COMPANY (BRASIL) LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

AUTO DE INFRAÇÃO. HIPÓTESES DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

PIS E COFINS. LANÇAMENTO EM BASES ANUAIS. NULIDADE MATERIAL.

A autoridade fiscal não pode, sob pena de alterar o lançamento, constituir os autos de infração do PIS e da COFINS em bases anuais por omissão de receitas. Configurada hipótese de nulidade por vício material. O relatório de incidência destes tributos deve ser elaborado por mês de apuração.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. IRPJ E REFLEXOS. NOTAS FISCAIS E DE DÉBITO. COMPROVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A forma de contabilização de receitas associadas nas notas fiscais e notas de débito, registradas como redutoras de contas contábeis de despesas (anulação de despesas de mesmo valor (zero)), não resultou em omissão de receitas. A contribuinte discriminou nas referidas notas os serviços, despesas e custos havidos em benefício das empresas estrangeiras, sendo desnecessário segregar quais serviços foram desenvolvidos internamente ou terceirizados. A terceirização ou não dos serviços não influi na análise de mérito. O lançamento fiscal se refere unicamente à diferença entre o valor das notas fiscais e de débito e o valor declarado em DIPJ como receita da contribuinte. No mais, os valores recebidos a título de remuneração dos serviços prestados a empresas no exterior foram oferecidos à tributação pelo IRPJ e CSLL e

apenas não foram submetidos à tributação pelo PIS e pela COFINS, em virtude da não incidência prevista expressamente na legislação.

OMISSÃO DE RECEITAS. IRPJ E REFLEXOS. OFERECIMENTO EM PERÍODO ANTERIOR. COMPROVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Se a documentação fiscal e contábil da contribuinte demonstra que tais receitas se referem ao ano-calendário de 2007 e foram corretamente oferecidas à tributação no citado ano-calendário, o mero erro formal quanto à emissão das notas fiscais e de débito por parte da contribuinte em 2008 não pode levar a dupla tributação de tais receitas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício em razão do limite de alçada. E por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora. Vencidos os conselheiros Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães e Ester Marques Lins de Sousa que davam parcial provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Fabiano Alves Penteado e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente).

Relatório

1. Trata o presente processo de lançamentos de ofício relativos a Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (R\$ 5.723.755,41), Contribuição Social s/ Lucro Líquido – CSLL (R\$ 2.060.551,94), Contribuição para o Programa Integração Social – PIS (R\$ 377.767,85) e Contribuição para o Financiamento – COFINS (R\$ 1.740.021,64).

2. De acordo com o Termo de Constatação de Fiscal - TCF (fls. 3635/3638), foi verificada Omissão de Receitas (Receitas não Contabilizadas, artigo 24 da Lei nº 9.249/1995, AIIM de fls. 3641/3661) apurada com base no total de notas fiscais e notas de débito emitidas pelo contribuinte, no período de 01/01/2008 a 31/12/2008 (R\$ 74.926.398,66), menos o valor da receita tributada informada na DIPJ do período correspondente, para fins de IRPJ e CSLL (R\$ 64.211.267,00), o que resultou no valor tributável de R\$ 10.715.131,66, lançado no presente processo.

3. Ademais, informou-se no TCF que a Recorrente teria deixado de recolher PIS e COFINS sobre parte de suas receitas, vez que o valor total das notas fiscais e das notas

de débito do período foi de R\$ 74.926.398,66 ao passo que a contribuinte declarou em DACON e submeteu a tributação pelo PIS e pelas COFINS somente R\$ 423.547,13. Assim, a tributação deveria recair sobre a diferença de R\$ 74.502.851,53 (valor omitido).

4. Observe-se que, do valor tributável total, o montante de R\$ 10.715.131,66, foi lançado no presente processo (exigências de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS). E o valor residual de R\$ 63.787.719,87 (R\$ 74.502.851,53 - R\$ 10.715.131,66) foi controlado em outro Processo Administrativo de nº 19515.720782/2013-58 (exigências de PIS e COFINS).

5. A Recorrente, então, apresentou sua impugnação em 03/05/2013 (fls. 3736/3758), alegando, em síntese, que não houve qualquer omissão de receitas no período, sendo que a aparente diferença identificada pelas autoridades fiscais decorreu de (i) forma de contabilização de receitas associadas nas notas fiscais e notas de débito; (ii) notas fiscais e de débito emitidas no ano-calendário de 2008 referentes ao ano-calendário de 2007; e (iii) notas fiscais e notas de débito canceladas.

6. Além disso, demonstrou (i) a impossibilidade de exigência do PIS e da COFINS, pois todas as receitas da Recorrente referem-se à exportação de serviços, amparada pela não incidência das referidas contribuições e (ii) a decadência de parte relevante dos débitos de PIS e COFINS.

7. Diante das alegações da contribuinte juntamente com as provas trazidas aos autos, a r. DRJ determinou a realização de diligência para que fosse revisto o lançamento fiscal.

8. A autoridade fiscal, então, ao encerrar a diligência, manteve quase integralmente a autuação (fls. 6852/6857), exonerando apenas as notas fiscais e notas de débitos canceladas (item iii). Vale trazer alguns trechos, *verbis*:

"1.1 O Contribuinte alega que possui critério próprio de identificação de receitas e despesas, atestado no item 03 de sua correspondência, de 18/01/2013 (fls. 3.212), abaixo transcrito em parte: "a empresa criou este modelo de negócio afim (sic) de evitar que os licenciados enviassem o dinheiro diretamente aos Estados Unidos para a Disney Consumer Products Latin America Inc (DCPLA) sem o reconhecimento dos devidos impostos";

1.2 Apesar de não haver documento pertinente (anexado ao processo), o contribuinte alegou (enquanto estava sob fiscalização) oralmente em síntese que: pelo fato da contabilidade das empresas integrantes do grupo The Walt Disney (na América do Sul) estarem centralizados na Argentina, havia uma certa demora e dificuldade na obtenção e apresentação dos dados e documentos, que estavam sendo solicitados no curso dos trabalhos;

1.3 Tal afirmativa pode ser confirmado em relação aos "Doc. 04 (fls. 4369 a 4375), 06 (fls. 4378 a 4382) e 07 (fls. 4383 a 4388)", anexados pelo contribuinte em sua impugnação, emitidos pelo setor contábil, grafados em inglês;

1.4 Conforme se verifica junto as Notas de Débito, que dão origem à grande maioria das receitas auferidas pelo contribuinte em 2008, são documentos internos da empresa, ou seja, não se caracterizam como documentos fiscais regulamentados pela legislação; por conseguinte, abrem margem a manipulação de dados e informações e sua contabilização fica a critério do contribuinte;

1.5 Como se verifica no documento de 04/03/2015 (fls. 5.283 a 5.285) e nos demais (fls. 5.286 a 6.851), apresentados em resposta às solicitações contidas no Termo de Início de Diligência (fls. 5.280 a 5.282), o contribuinte apresentou somente os documentos e esclarecimentos que ele, o contribuinte, julgou convenientes, independentemente do teor da intimação;

2. Com relação ao citado "modelo de negócio", verifica-se que o contribuinte explica, no item 03 da correspondência de 18/01/2013 (fls. 3.212), qual a função da empresa The Walt Disney Company Brasil Ltda. e como são contabilizadas as receitas auferidas pela empresa Disney Consumer Products Latin America Inc., em território nacional. Em resumo, a empresa The Walt Disney Company Brasil Ltda.:

2.1 Intermedeia a negociação dos "direitos de licença, das imagens e dos direitos autorais" da empresa The Walt Disney Company Brasil Ltda. com as empresas licenciadas (clientes) no Brasil;

2.2 Mantém, sob sua titularidade, uma conta-corrente no Bradesco, destinada exclusivamente aos depósitos efetuados diretamente pelos licenciados (clientes), devidos a partir da utilização dos citados "direitos de licença, das imagens e dos direitos autorais", pertencentes ao grupo The Walt Disney;

2.3 Controla os depósitos efetuados pelos licenciados (clientes) e monitora o recolhimento do IRRF incidente sobre a operação, a alíquota de 15%;

2.4 É responsável pela remessa desses recursos, auferidos em território nacional, à Disney Consumer Products Latin America Inc., sediada nos Estados Unidos;

3. Apesar de o contribuinte alegar textualmente (fls. 5285) que não irá fornecer os elementos solicitados nos itens 03.1, 03.2, 03.3, 03.6 e 03.7 do Termo de Início de Diligência, lavrado em 09/02/2015 (fls. 5.280 a 5.282) pudemos confirmar parte das informações acima com relação à origem dos depósitos na conta bancária do Bradesco (fls. 1.613 a 1.686), efetuados por licenciados (clientes) nacionais, conforme histórico dos extratos da mesma conta, anexado inicialmente ao presente processo;

4. No curso dos trabalhos de fiscalização, verificamos também que a descrição das Notas Fiscais e de Débito não correspondem aos serviços descritos, conforme alega o contribuinte,

considerando que a empresa The Walt Disney Company Brasil Ltda.:

4.1 Contrata livre e diretamente os prestadores de serviços nacionais e lhes paga também diretamente, com recursos próprios, em moeda nacional, pela confecção dos produtos e operacionalização dos demais serviços relacionados à negociação dos "direitos de licença, das imagens e dos direitos autorais" do grupo The Walt Disney;

4.2 Além destes repasses de custos e despesas, a empresa possui custos e despesas próprias, decorrentes de sua atividade operacional em território nacional;

4.3 A somatória das despesas e custos de terceiros e próprias, acrescida da taxa de serviços contratados, são cobradas do exterior, por meio de Notas Fiscais e de Débito, não somente da empresa que recebeu as receitas auferidas no território nacional (DCPLA), como também de outras empresas integrantes do grupo The Walt Disney que, em tese, não auferiram receita nenhuma;

5. Ou seja, diversas empresas integrantes do grupo The Walt Disney, que não auferiram rendimentos, efetuaram o pagamento das Notas Fiscais e de Débito emitidas em 2008, por meio de contrato de câmbio, a uma única beneficiária, a empresa The Walt Disney Company Brasil Ltda., por serviços e produtos que ela não executou (executado por terceiros), cuja liquidação financeira já havia sido efetuada em reais em favor das diversas empresas nacionais, serviços estes não discriminadas nos referidas Notas Fiscais e de Débito;

Observação - em 2008 os recursos próprios, decorrentes da atividade operacional da The Walt Disney Company Brasil Ltda. foram controlados e movimentados exclusivamente na conta bancária do Citibank, ao passo que as receitas auferidas em território nacional (em 2008) pela Disney Consumer Products Latin America Inc., foram controlados e movimentados exclusivamente na conta bancária do Bradesco

6. Verifica-se, na página 12 da impugnação (fls. 3.747 do Processo), que o contribuinte elenca algumas das empresas com as quais firmou contrato de prestação de serviços, empresas essas que, conforme ele mesmo afirma, integram o grupo The Walt Disney, a saber:

- Disney Consumer Products Latin America Inc. (DCPLA);*
- Buena Vista Internacional Inc. (BVI);*
- Walt Disney Television International (WDTI);*
- Disney Enterprises Inc. (DE)*
- Walt Disney Attractions (WDA);*
- Buena Vista Home Entertainment Inc. (BVHE);*

- *Walt Disney Internet Group (WDIG);*

7. A correspondência anexa, de 03/03/2015, apresentada pelo contribuinte em resposta ao item 3.4 do Termo de Início de Diligência lavrado em 09/02/2015, comprova, no demonstrativo de fls 6.847 a 6.849 que quase todas as empresas que enviaram recursos à The Walt Disney Company Brasil Ltda. estão listadas no item anterior como integrantes do grupo The Walt Disney;

8 - Resumindo o acima exposto, verifica-se que (em 2008) os recursos enviados para o exterior e de lá recebidos têm duas fontes distintas, a saber:

8.1 As receitas auferidas em território nacional, decorrentes da exploração comercial dos "direitos de licença, das imagens e dos direitos autorais" foram depositados em 2008 no Bradesco, por diversas empresas nacionais e enviados ao exterior em favor de uma única empresa no exterior (fls. 1.853 a 3.208), a empresa Disney Consumer Products Latin America Inc. (DCPLA);

8.2 Os valores recebidos do exterior pelo contribuinte The Walt Disney Company Brasil Ltda., não oferecidos à tributação, foram depositados por diversas empresas do exterior, integrantes do grupo The Walt Disney (fls. 4.440 a 5.053), em contrapartida de produtos e serviços não confeccionados e/ou executados diretamente pelo emitente das Notas Fiscais e de Débito;

8.3 Pelo fato de as Notas Fiscais e de Débito não discriminarem os serviços, a data e a empresa que o executou, tal "modelo de negócio" abre uma margem ilimitada à manipulação de dados e recursos, sobretudo se estes forem considerados como exportação de serviços, sem incidência de tributação;

8.4 Verificam-se nos contratos de prestação de serviços, celebrados entre a The Walt Disney Company Brasil Ltda. e as demais empresas integrantes do grupo The Walt Disney que, o que poderia ter sido considerado como efetiva exportação de serviços seria somente o percentual (comissão contratualmente estipulada) incidente sobre o ressarcimento dos custos e despesas (em tese efetuados);

9. Antes de qualquer análise acerca dos valores utilizados para tributação, há de se ressaltar que esta fiscalização entende que:

9.1 A exportação de bens e serviços, se efetivamente executadas, não está sujeita à tributação do PIS e da COFINS, nos termos da legislação vigente;

9.2 A empresa The Walt Disney Company Brasil Ltda. não executou os serviços cobrados do exterior, das empresas faturadas em suas Notas Fiscais e de Débito;

9.3 A empresa The Walt Disney Company Brasil Ltda., por opção própria, não discrimina, em suas Notas Fiscais e de Débito, qual montante corresponde a serviços de terceiros, a

serviços próprios ou comissão contratual sobre ressarcimento de gastos;

9.4 O total dos valores recebidos do exterior, pela empresa The Walt Disney Company Brasil Ltda., não correspondem exclusivamente à exportação de serviços por ela executados, para serem considerados como exportação e, por conseguinte, sem incidência de tributação;

9.5 As Notas Fiscais e de Débito foram utilizadas como parâmetro de tributação, por serem o único meio plausível de que dispúnhamos a época, para quantificar o montante de receita auferida pela empresa The Walt Disney Company Brasil Ltda. em 2008;

10 - Verifica-se, no Termo de Constatação Fiscal (fls. 3.635 a 3.639), que:

10.1 O contribuinte apropriou como custos e despesas do exercício o montante de R\$ 61.201.929,97 e que este valor foi aceito integralmente, sem qualquer tipo de questionamento ou glosa;

10.2 A base de cálculo do Auto de Infração IRPJ corresponde a diferença entre a somatória das Notas Fiscais e de Débito (apresentadas pelo contribuinte) e o valor declarado como receita na DIPJ 2009, sendo que esta base de cálculo também foi utilizada para calcular os reflexos (CSLL, PIS e COFINS), conforme se verifica no processo 19515.720781/2013-11;

10.3 A redução da base de cálculo tributável por parte do contribuinte, decorrente do não oferecimento das receitas apuradas à tributação, não foram consideradas como dolosas, tendo em vista não ter havido nenhum tipo de majoração de multa;

11. Apesar de termos apurado uma base de cálculo tributável de R\$ 74.926.398,66 (setenta e quatro milhões, novecentos e vinte e seis mil, trezentos e noventa e oito reais e sessenta e seis centavos), verificamos na DIPJ 2009 — AC 2008 que o contribuinte declarou os seguintes valores:

11.1 Ficha 06A > Demonstrativo de Resultado > Linha 05 > Receita de Prestação de Serviços > R\$ 64.211.267,00 (sessenta e quatro milhões, duzentos e onze mil, duzentos e sessenta e sete reais);

11.2 Ficha 06A > Demonstrativo de Resultado > Linha 35 > Despesas Operacionais > R\$ 61.201.929,97 (sessenta e um milhões, duzentos e um mil, novecentos e vinte e nove reais e noventa e sete centavos);

11.3 Ficha 29A > Operação com Exterior Serviços > R\$ 77.053.520,40 (setenta e sete milhões, cinquenta e três mil, quinhentos e vinte reais e quarenta centavos);

Observação — verifica-se que há uma divergência entre os valores declarados pelo contribuinte, a título de operações com o exterior (RS 77.053.520,40) e o valor ora tributado por meio de Auto de Infração (RS 74.926.398,66) ou seja, esta fiscalização jamais teve a pretensão de vincular a receita auferida em território nacional pelo grupo The Walt Disney com a receita auferida pela empresa The Walt Disney Company Brasil Ltda. em 2008;

12. Com relação as alegações e demonstrativos elaborados pelo contribuinte, consignados nas páginas 9 a 11 de sua impugnação (fls. 3.744 a 3.746), relativos as Notas de Débito 97, 666 e 687, considerando que nas mesmas não discriminam os serviços executados, ficamos impossibilitados de identificar a veracidade de suas alegações, mesmo porque há de se ressaltar o que segue:

12.1 O contribuinte optou pela tributação do IRPJ e CSLL com base no Lucro Real;

12.2 O contribuinte optou pela tributação do PIS e COFINS com base no sistema Não Cumulativo

12.3 Em ambos os casos, o que se oferece à tributação é o resultado positivo de todas as atividades exercidas pela empresa em um determinado período;

12.4 Em ambos os casos, há a possibilidade de se desconsiderar as vendas canceladas e de se respeitar o período da operação;

12.5 Em ambos os casos, há a necessidade de se manter uma escrita regular envolvendo todas as atividades da empresa;

12.6 Em ambos os casos, a matéria que foi tributada, por meio de Auto de Infração é Receita Omitida que o contribuinte não declarou na DIPJ e nas DACON;

12.7 O Auto de Infração IRPJ e reflexos não utilizou nenhuma base de cálculo relativa a custos ou despesas, sendo que estes foram aceitos integralmente por esta fiscalização;

12.8 Foram anexados ao processo a fls. 1.179 a 1.469 o demonstrativo mês a mês das Notas Fiscais e de Débito consideradas como receita e, após cada demonstrativo, foram anexadas cópias das Notas Fiscais e de Débito correspondentes;

12.9 Pode-se verificar em relação aos citados demonstrativos mensais que as Notas Fiscais e de Débito canceladas, não foram consideradas na base de cálculo; a título de Demonstrativo de faturamento 05/2008 (fls 1.272) e ND 616 (fls. 1.279) Demonstrativo de faturamento 10/2008 (fls 1.387) e ND 673 (fls. 1.392)

12.10 Pode-se verificar na discriminação das Notas de Débito, citadas na página 09 e 10 da impugnação (fls. 3.744 e 3.745), que estas não fazem nenhuma referência ao alegado pelo contribuinte, ou seja "Nota de Crédito, Transferência ou

Pagamento Antecipado" e que, constam as seguintes discriminações:

ND nº 97 (fls. 1229) Discriminação > Reembolso de gastos...

ND nº 666 (fls. 1374) Discriminação > Reembolso de gastos...

ND nº 687 (fls. 1419) Discriminação > Reembolso de gastos...

12.11 Seguindo o mesma linha de raciocínio, da resposta apresentada pelo contribuinte, na página 03 de sua correspondência datada de 03/03/2015 (fls 5283 a 5285) "abaixo transcrita em parte", no que tange ao fornecimento de dados e documentos relativos ao Bradesco, entendemos que é desnecessário a análise de qualquer argumentação ou documentação relativos a custos ou despesas pois "não tem pertinência com o lançamento fiscal", considerando que este foi efetuado exclusivamente com base em receita omitida, apurada a partir das Notas Fiscais e de Débito emitidas e não nos custos ou despesas, que foram aceitos integralmente pelo montante de R\$61.201.929,97:

"Assim, considerando que o presente lançamento refere-se unicamente à diferença entre o valor das notas fiscais e de débito e o valor declarado em DIPJ como receita da Requerente, esclarece-se, com todo respeito, que a movimentação de valores custodiados pelo Banco Bradesco não tem pertinência com o lançamento fiscal ou com os argumentos apresentados em sede de impugnação, sobre os quais recaem a presente diligência.

Em vista do exposto, a Requerente entende desnecessário apresentar os documentos solicitados nos itens 03.1, 03.2, 03.3, 03.6 e 03.7 do Termo de Início de Diligência, e reitera que esta da disposição para prestar quaisquer esclarecimentos ou documentos adicionais eventualmente necessários."

12.12 No que diz respeito ao IRPJ e a CSLL, caso o contribuinte respeitasse o período de competência, elaborasse sua escrita nos termos da legislação vigente à época, apurasse o resultado corretamente, apresentasse a DIPJ 2009 corretamente e viesse a apurar prejuízo, não haveria créditos tributários a serem constituídos;

12.13 No que diz respeito ao PIS e a COFINS, caso o contribuinte respeitasse o período de competência, elaborasse sua escrita nos termos da legislação vigente à época, apurasse o resultado e os créditos correspondentes e apresentasse as DACON de 2008 corretamente preenchida, poderiam haver créditos suficientes para anular os débitos;

12.14 Ou seja, em ambos os casos, caso o contribuinte tivesse respeitado o período de competência, elaborado sua escrita nos termos da legislação nacional vigente à época, e apurasse o resultado corretamente, não haveria infringência à legislação e por conseguinte não haveria créditos tributários a serem constituídos;

13. Em atenção à solicitação contida no item III do Despacho 150 - 4ª Turma da DRF/SP1 (fls. 5.275), acerca da decadência do PIS e da COFINS relativos aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2008, informamos:

13.1 Antes de qualquer comentário acerca da decadência, há de se ressaltar que o próprio contribuinte não acredita na tese de que sua receita (ora tributada) corresponde à exportação de serviços, motivo pelo qual avoca a decadência, com base na data da lavratura dos Autos de Infração;

13.2 Os Autos de Infração IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e COFINS), foram lavrados em conjunto, em face da programação originária, ou seja, fiscalização do IRPJ ano-base 2008, conforme constava do MPF (original) e do Termo de Início de Fiscalização, lavrado em 11/07/2011 (fls. 04 e 05) pelo AFRFB responsável pela fiscalização à época. A alteração da programação originária e a inclusão do PIS e da COFINS em programa de fiscalização deu-se em decorrência da constatação de que o contribuinte declarava um valor da DIPJ 2009 - AC 2008 e outro nas DACON de 2008;

13.3 Em atenção a programação originária, foram inicialmente constituídos os Autos de Infração do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e COFINS), por omissão de receita, no processo nº 19515.720781/2013-11 e, somente após cumprir a programação originária, foram lavrados os Autos de Infração do PIS e da COFINS (ainda não constituídos), por omissão de receitas, no processo nº 19515.720782/2013-58, excluindo-se deste a base de cálculo já tributada no processo de IRPJ e reflexos;

13.4 Considerando que as Notas Fiscais e de Débito não nos permitem identificar as mercadorias adquiridas, os serviços executados, as épocas de aquisição ou execução dos mesmos bem como se foram efetivamente adquiridos ou executados, concluímos que a base de cálculo mensal do lançamento relativo ao PIS e a COFINS não se aplicaria no caso em comento, aliado ao fato de que parte da receita omitida já havia sido lançada no processo do IRPJ e reflexos, assim sendo, consideramos como data do fato gerador do auto de infração do PIS e da COFINS a mesma data utilizada para o auto de infração IRPJ e reflexos, ou seja, o último dia do período sob fiscalização (31/12/2008);

13.5 Conforme se verifica na alegação efetuada pelo contribuinte, na página 10 de sua impugnação (fls. 3745) "abaixo transcrita", não havia nenhuma possibilidade de se atribuir o faturamento de uma Nota Fiscal ou de Débito a um mês em específico, sem correr o risco de ser interpelado posteriormente por este fato;

"(ii) Notas fiscais e notas de débito emitidas no curso do ano-calendário de 2008 referiam-se a operações realizadas no ano-calendário de 2007, sendo que as respectivas receitas foram devidamente oferecidas à tributação em 2007."

13.7 Outrossim, ao alegar que as Notas Fiscais e de Débito, emitidas em 2008, correspondem a receitas oferecidas à tributação em 2007, verifica-se que novamente o contribuinte faz uma afirmativa sem comprovação, considerando que nas DACON de 2007 e na DIPJ 2008 (AC 2007) foram declarados os valores abaixo relacionados, ou seja, a partir desta afirmativa, mesmo que retrocedêssemos as bases de cálculo até a data de constituição da empresa, ainda assim restariam dúvidas acerca do efetivo período de competência das Notas Fiscais e de Débito :

DIPJ2008 - Ficha 06A - Linha 05 - Receita Prest. Serviços RS 48.912.282,18

DIPJ 2008 - Ficha 06A - Linha 30 - Despesas Operacionais RS 47.799.575,34

DACON de 2007 - Total de Receitas Tributáveis declaradas RS 503.669,78

Observação — apesar do alegado, verifica-se que o contribuinte tributou a receita auferida em 2007 nos mesmos moldes de 2008, ou seja, ofereceu na DACON à tributação do PIS e da COFINS o total de RS 503.669,78 e na DIPJ 2008 para o IR e a CSLL o total de RS48.912.282,18.

13.8 Entendemos que, caso o Auto de Infração do PIS e da COFINS fosse constituído com base mensais, o contribuinte poderia contestar a alocação das Notas de Débito do porque o período de competência e não de caixa (ou vice versa), tendo em vista que, por não serem documentos fiscais, estes poderiam ser emitidas a qualquer época, em tese posteriormente ao dispêndio mas não necessariamente, uma vez que não há vinculação destas no histórico a nenhum serviço, nem tão pouco se foram efetivamente executados;

13.9 Entendemos ainda que, como os juros começam a incidir a partir do mês seguinte ao fato gerador, no caso de uma eventual dívida acerca da efetiva data de competência, deve ser aplicado o princípio jurídico "in dubio pró réu", ou seja, se o lançamento assumir como período-base o último dia do período sob ação fiscal, o cálculo dos juros será favorável ao contribuinte e não prejudicial a ele;

13.10 Outrossim, considerando que o PIS e a COFINS deveriam ter sido constituídos por meio de auto-lançamento, cuja efetivação se daria por homologação da RFB e que, o Auto de Infração foi lavrado a partir de receitas omitidas, também não há que se avocar prescrição pelo fato de não terem sido tais receitas declaradas pelo contribuinte à época oportuna;

13.11 Entendemos também que os Autos de Infração do PIS e da COFINS foram constituídos em bases anuais por omissão de receitas e que não podemos alterar nem períodos-base neles citados nem a matéria apurada, pois, se assim o fizéssemos,

estariamos efetuando um novo lançamento com período-base ou matéria divergente do originário;

13.12 Ressalve-se que o parágrafo 1º, do artigo 898, do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR/99), estipula o que se segue:

RIR/99 - Artigo 898 - Parágrafo 1º - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória, indispensável ao lançamento (Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, parágrafo único).

Observação: O contribuinte foi intimado, antes de qualquer alegada decadência, a nos fornecer os dados e documentos considerados indispensáveis à época para constituição do crédito tributário, por meio de Auto de Infração.

13.13 Pelo exposto, entendemos que não deva ser acatada a tese do contribuinte de decadência, para o PIS e a COFINS (janeiro/fevereiro/marco) considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 02/04/2013, tendo como data-base do fato gerador 31/12/2008;

14. Em atenção à solicitação contida no item IV da página 5 do Despacho 150 - 4ª Turma da DRJ/SP1 (fls. 5.275), no sentido de se "elaborar relatório conclusivo e quantitativo" para o IRPJ e reflexos (Processo nº 19515.720781/2013-11), informamos que:

14.1 Entendemos que, nenhuma das alegações efetuadas pelo contribuinte em sua impugnação, apresentam qualquer elemento que deva ser considerado no intuito de alterar o valor da receita bruta apurada por esta fiscalização a época, consignadas no Termo de Constatação Fiscal (fls. 3.635 a 3.639), conforme demonstrado abaixo:

(...)

14.2 Outrossim, entendemos que foi cometido um equívoco à época da constituição dos créditos tributários relativos ao IRPJ e reflexos, levando-se em conta que o contribuinte de fato deve ter executado algum serviço destinado ao exterior e esta remuneração deveria ter sido excluída da base de cálculo para fins de tributação do IRPJ e reflexos;

14.3 Assim sendo e considerando que as Notas Fiscais e de Débito não diferenciam os serviços executados pelo contribuinte daqueles executados por terceiros, para fim de mensuração da efetiva exportação de serviços pelo contribuinte em 2008, entendemos que devemos aceitar como válidas as informações consignadas nas Linhas 07 (Receita sem Incidência da Contribuição - Exportação) das Fichas 07A (Cálculo da contribuição para o PIS) e 17ª (Cálculo da Cofins) da DACON, conforme demonstrado abaixo:

(...)

14.4 Em face do acima exposto, propomos a alteração das bases de cálculo do IRPJ e reflexos (Processo 19515.720781/2013-11) de R\$ 10.715.131,66 (dez milhões, setecentos e quinze mil, cento e trinta e um reais e sessenta e seis centavos) para R\$ 9.067.044,55 (nove milhões, sessenta e sete mil e quarenta e quatro reais e cinquenta e cinco centavos), conforme demonstrado abaixo:

Soma das Notas Fiscais e de Débito R\$74.926.398,66

Receita Declarada na DIPJ R\$64.211.267,00

BC originaria do AI - IRPJ e reflexos R\$10.715.131,66

Receita de exportação de serviços (R\$1.648.087,11)

Base de cálculo ajustada R\$9.067.044,55

15. Ainda, em atenção à solicitação contida no item IV da página 5 do Despacho 150 - 4ª Turma da DRJ SPI (fls. 5.275), no sentido de se "elaborar relatório conclusivo e quantitativo" para o PIS e a COFINS (Processo nº 19515.720782/2013-58), informamos que:

15.1 Entendemos que, nenhuma das alegações efetuadas pelo contribuinte em sua impugnação, apresentam qualquer elemento que deva ser considerado no intuito de alterar o valor da receita bruta apurada por esta fiscalização a época, consignadas no Termo de Constatação Fiscal (fls. 3.635 a 3.639), conforme demonstrado abaixo:

(...)

15.2 Outrossim entendemos que foi cometido um equívoco à época da constituição do crédito tributário do PIS e da COFINS, levando-se em conta que, à época só foram excluídos valores relativos às "Receitas Tributáveis" declaradas na DACON, ao passo que deveriam ter sido abatidos também os "Créditos Apurados e as Receitas de Exportação", ambos declarados na DACON ora aceitas como válidos, conforme demonstrado abaixo:

(...)

15.3 A título de memória de cálculo, à época da constituição do crédito tributário, também foram excluídos da receita bruta apurada no período, para efeito de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS (Processo nº 19515.720782/2013-58), os valores tributados como reflexo do IRPJ no Processo 19515.720781/2013-11, ou seja o montante de R\$10.715.131,66 (dez milhões, setecentos e quinze mil, cento e trinta e um reais e sessenta e seis centavos);

15.4 Em face do acima exposto, propomos a alteração das bases de cálculo do PIS e da COFINS (Processo nº 19515.720782/2013-58), de R\$63.787.719,87 (sessenta e três milhões, setecentos e oitenta e sete mil, setecentos e dezenove

reais e oitenta e sete centavos) para R\$60.970.464,29 (sessenta milhões, novecentos e setenta mil, quatrocentos e sessenta e quatro reais e vinte e nove centavos), conforme demonstrado abaixo:

Soma das Notas Fiscais e de Débito R\$74.926.398,66

AI- IRPJ e reflexos (base de cálculo) (R\$10.715.131,66)

DACON- Base de calculo dos créditos (R\$1.169.168,47)

DACON - Receitas tributadas (R\$423.547,13)

DACON - Receita de exportação (R\$1.648.087,11)

Base de cálculo ajustada R\$60.970.464,29

(...)”.

9. Após a conclusão da diligência e a manifestação da Recorrente, os autos retornaram a r. DRJ/SPO para julgamento. Em sessão de 18 de dezembro de 2015, a 4ª Turma da DRJ/SPO, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, nos termos do voto relator, Acórdão nº 16-70.702 (fls. 6914/6955), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. IRPJ. CSLL. NOTAS DE DÉBITO.

É irregular a escrituração de valores constantes de notas de débito, de forma a reduzir conta de receita, resultando no não oferecimento de receitas efetivamente auferidas pelo contribuinte. Caberia ao contribuinte comprovar com a documentação de suporte que o que ocorreu foi mero erro, sanável e sem prejuízo aos cofres públicos.

OMISSÃO DE RECEITAS. IRPJ. CSLL. PIS. COFINS. OFERECIMENTO EM PERÍODO ANTERIOR. FALTA DE COMPROVAÇÃO. NÃO OFERECIMENTO.

Não se pode pretender que os valores constantes de notas de débito – em que não ficaram comprovados, nem a tributação, nem o período de apuração alegado - sejam excluídas da base de cálculo apurada pela fiscalização.

OMISSÃO DE RECEITAS. IRPJ. CSLL. PIS. COFINS. NOTAS. CANCELAMENTO. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

Devem ser excluídos da base de cálculo da autuação os valores constantes de notas que foram comprovadamente objeto de cancelamento.

PIS. COFINS. OMISSÃO DE RECEITAS. DECADÊNCIA. 173, I, DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA.

No caso de ocorrência de omissão de receitas, conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício posterior à sua ocorrência.

PIS. COFINS. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS AO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA. PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE IN CASU.

Não incidem PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes das operações de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas. Todavia, impedem a exclusão da base de cálculo os montantes em questão: I) A falta de comprovação, com a ausência de discriminação dos serviços nos documentos de suporte, a data e a empresa que os executou; II) o fato de se considerar como valor da efetiva exportação dos serviços a comissão (em razão dos contratos celebrados); e, III) o fato de que muitas vezes são terceiros que prestam serviços e fornecem produtos.

PIS. COFINS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. ASPECTO QUANTITATIVO. ERRO FORMAL. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO.

Não tendo ocorrido prejuízo para o contribuinte quando da ocorrência de erro formal na determinação do aspecto quantitativo do tributo, por parte da fiscalização, aplica-se o princípio da verdade material.

PIS. COFINS. FISCALIZAÇÃO. DILIGÊNCIA. PROPOSTA DE EXONERAÇÃO. TRATAMENTO EM OUTRO PROCESSO. (PIS e COFINS).

A proposta de exoneração trazida pela fiscalização na diligência, em razão da redução da base de cálculo do PIS e da COFINS atinge parcela da base de cálculo tratada em outro processo, motivo pelo qual não se emite decisão sobre o assunto no presente acórdão.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Dos Fundamentos da DRJ/SPO

10. A DRJ/SPO proferiu decisão cancelando parcialmente o lançamento fiscal, por **reconhecer o cancelamento** das notas fiscais e notas de débito cujas receitas haviam integrado o lançamento fiscal original (exigências de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS). Contudo, deixou de acatar os demais os argumentos da contribuinte, por considerar que:

I. Omissão de Receitas

10.1. O procedimento citado pela contribuinte de notas de débitos lançadas como redutoras na conta de receita em valores iguais é contabilmente irregular. Argui que os

documentos trazidos não são hábeis e suficientes para comprovar que a implementação de tal procedimento pela empresa não gera prejuízos aos cofres públicos.

10.2. Sobre a alegação de erro no período de apuração de algumas notas fiscais e de débito emitidas indevidamente em relação ao ano-calendário de 2008, por serem relativas ao ano-calendário de 2007, argui que o sujeito passivo não trouxe aos autos comprovação de que estas receitas eram referentes de fato ao ano-calendário de 2007. No mais, não há comprovação de que estas receitas foram oferecidas à tributação em 2007 ou 2008.

II. Da Inocorrência de Decadência. PIS e COFINS.

10.3. Não se acatou a alegação de decadência referente ao período de janeiro a março de 2008, pois considera aplicável o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, visto que não houve pagamento do tributo. Portanto, o prazo decadencial se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e, em abril de 2013, ainda seria possível o lançamento de ofício dos valores.

III. Da Prestação de Serviços para Pessoa Jurídica Domiciliada no Exterior

10.4. Sobre a alegação da contribuinte de que não incidem PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes de prestação de serviços para pessoa jurídica domiciliada no exterior, a fiscalização trouxe as seguintes considerações: (i) existe margem ilimitada para a manipulação de dados e recursos nas notas fiscais e de débito em razão da não discriminação dos serviços, da data e da empresa que os executou; (ii) diante dos contratos apresentados, o que poderia ser considerado efetiva exportação de serviços seria o percentual de 5% incidente sobre o ressarcimento dos custos e despesas; e (iii) muitas vezes são terceiros que prestam os serviços e fornecem produtos. Diante destes pressupostos, conclui que a contribuinte não trouxe aos autos documentação hábil e suficiente para exaurir e afastar as considerações da autoridade fiscal.

IV. Aspecto Quantitativo do PIS e COFINS e Aplicação do Princípio da Verdade Material

10.5. Conforme apontado pela autoridade fiscal, os documentos que serviram de base para a autuação não trazem as informações contábeis e fiscais adequadas para se determinar o período de apuração cabível. De acordo com o Acórdão nº 3302-002.856 (Processo nº 19515.720782/2013-58 (correlato ao presente)), o E. CARF considerou válido o lançamento de fatos geradores mesmo que ocorridos em janeiro de 2008. Considerando-se 31/12, os juros de mora devidos são menores, para todos os períodos autuados. Devido a esta incorreção (erro de período de apuração), o contribuinte restou beneficiado e, portanto, não há necessidade *per si* de invalidar a autuação.

V. Proposta de Exoneração do PIS e COFINS. Inaplicabilidade.

10.6. A proposta da fiscalização em conclusão à diligência em relação ao PIS e COFINS não atinge os autos, uma vez que a apuração do valor tributável dessas contribuições, a ser controlado no presente processo, foi feita com base em diferença entre a receita omitida total (notas fiscais e notas de débito) e a receita informada na DIPJ para fins de cálculo de IRPJ.

10.7. Considera que o valor tributável de R\$ 63.787.719,87, reduzido para R\$ 60.970.464,29 (item 15.4 do Termo de Encerramento), não está lançado neste processo, mas no de nº 19515.720782/2013-58, já julgado por outra Turma de Julgamento desta DRJ. Logo, não emitiu decisão sobre essa redução de valor tributável em função deste montante estar controlado em processo diverso.

VI. Do Demonstrativo do Crédito Tributário

10.8. Restaram exonerados os valores referentes às notas fiscais e de débito canceladas, e, portanto, permaneceu o crédito tributário descrito abaixo:

IRPJ

Lançado		Exonerado		Mantido	
Imposto	Multa	Imposto	Multa	Imposto	Multa
2.678.782,90	2.009.087,17	471.477,10	353.607,82	2.207.305,80	1.655.479,35

Obs.: Acréscimos legais de acordo com a legislação tributária vigente.

CSLL

Lançado		Exonerado		Mantido	
Contribuição	Multa	Contribuição	Multa	Contribuição	Multa
964.361,84	723.271,38	169.731,75	127.298,82	794.630,09	595.972,56

Obs.: Acréscimos legais de acordo com a legislação tributária vigente.

PIS

Lançado		Exonerado		Mantido	
Contribuição	Multa	Contribuição	Multa	Contribuição	Multa
176.799,67	132.599,75	31.117,49	23.338,11	145.682,18	109.261,64

Obs.: Acréscimos legais de acordo com a legislação tributária vigente.

COFINS

Lançado		Exonerado		Mantido	
Contribuição	Multa	Contribuição	Multa	Contribuição	Multa
814.350,00	610.762,50	143.329,04	107.496,78	671.020,96	503.265,72

Obs.: Acréscimos legais de acordo com a legislação tributária vigente.

Das Razões constantes do Recurso Voluntário

11. Cientificada da decisão (ciência eletrônica em 27/06/2016, de fl. 6967), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 6969/7001) em 25/07/2016, reiterando em parte as razões já expostas em sua Impugnação (fls. 3736/3758) e reforçando os seguintes pontos:

Questões Preliminares

I. Nulidade do Auto de Infração

11.1. A autoridade fiscal não demonstrou quais foram os motivos que fundamentaram a conclusão de que a Recorrente teria omitido receitas na composição de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Em decorrência dessa falta de motivação, a autoridade lançadora acabou por cercear o direito de defesa da Recorrente, pois resta a ela pressupor quais seriam os possíveis contornos da autuação, para poder então apresentar sua defesa.

11.2. Considera que as autoridades fiscais deveriam trazer as razões pelas quais (i) a diferença entre R\$ 74.926.398,66 e R\$ 64.211.267,00 (diferença entre o valor das

notas fiscais e de débito e o valor informado em DIPJ) merece ser submetida a tributação; (ii) com relação ao PIS e à COFINS, a não incidência dessas contribuições sobre as receitas decorrentes de exportação de serviços não seria aplicável ao presente caso.

11.3. Especificamente em relação ao PIS e à COFINS, a nulidade seria ainda mais clara em razão de o auto de infração ter sido lavrado como se o fato gerador do PIS e da COFINS tivesse ocorrido integralmente em dezembro de 2008, a despeito dos fatos geradores desses tributos serem mensais.

11.4. Alega, portanto, que o auto de infração é nulo por falta de motivação e por preterição do amplo direito de defesa da Recorrente.

Mérito

I. Das Atividades da Recorrente

11.5. A Recorrente explica que se dedicava, à época dos fatos geradores, às atividades de divulgação de produtos da *Disney Consumer Products* (“DCPLA”), à prestação de suporte administrativo e técnico, bem como aos serviços relacionados à promoção, publicação e atividades de *merchandising* da *The Walt Disney Company* e subsidiárias (*Disney Consumer Products Latin America Inc* (“DCPLA”); *Buena Vista Internacional Inc.* (“BVI”); *Walt Disney Television Internacional* (“WDTI”); *Disney Enterprises Inc.* (“DE”); *Buena Vista Home Entertainment Inc.* (“BVHE”); e *Walt Disney Internet Group* (“WDIG”)).

11.6. Os serviços poderiam ser prestados pela Recorrente ou por outras empresas especializadas, mas independentemente de quem era o prestador, a Recorrente era quem coordenava esses serviços e era responsável perante as empresas estrangeiras do grupo *The Walt Disney Company*.

11.7. A remuneração da Recorrente se dava de duas formas: (i) mediante reembolso de suas despesas e custos, por meio de notas de débito; e (ii) pagamento de remuneração de 5% das despesas e custos reembolsados, por meio de notas fiscais.

11.8. O fato de algumas partes dos serviços terem sido feitas por outras empresas, sob responsabilidade da Recorrente, não altera a substância das operações e sua forma de tributação, e ainda, não invalida a descrição utilizada pela Recorrente em suas notas fiscais e de débito.

11.9. O argumento da fiscalização de que o modelo de negócio praticado pela Recorrente abre margem para manipulações é descabido e desmotivado, pois, além de estar desacompanhado de provas, mostra-se ilógico e financeiramente injustificável. Não teria sentido algum a Recorrente criar receitas de serviços inexistentes para serem tributadas à alíquota de 34%.

II. Da Inexistência de Omissão de Receitas Sujeitas à Tributação pelo IRPJ e CSLL

11.10. Argui que a diferença de valor entre as receitas relativas à incidência de IRPJ e CSLL submetidas à tributação pela Recorrente e as receitas consideradas pela fiscalização decorre da forma de contabilização de algumas notas fiscais e notas de débito, sem que isso tenha resultado em omissão de receitas.

11.11. Há três razões que justificam o porquê de parte das receitas decorrentes de notas fiscais e de débito emitidas ao longo do ano-calendário de 2008 não ter composto o valor das receitas declaradas em DIPJ pela Recorrente: (i) algumas notas fiscais e de débito foram registradas como redutoras de contas contábeis de despesa, o que resulta em anulação de despesas de mesmo valor (zero); (ii) existem notas fiscais e de débito emitidas no curso do ano-calendário de 2008 que se referiam a operações realizadas no ano-calendário de 2007 e que foram devidamente oferecidas à tributação em 2007; e (iii) uma parcela das notas fiscais e de débito foram canceladas mediante emissão de “notas de crédito” em favor das empresas estrangeiras.

11.12. A Recorrente alega que os documentos necessários para a constatação dessas razões já foram apresentados nos autos, mas não foram devidamente analisados pelas autoridades fiscais e julgadoras.

III. Da Não Incidência do PIS e da COFINS sobre Receitas decorrentes da Exportação de Bens e Serviços

11.13. Com exceção das receitas declaradas em Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACon), todas as demais receitas relacionadas às notas fiscais e de débito emitidas ao longo do ano-calendário de 2008 são referentes à exportação de serviços, e, portanto, não há incidência de PIS e da COFINS.

11.14. Alega que é incabível o argumento de que os documentos apresentados não seriam suficientes para comprovar a exportação de serviços, pois todos os documentos juntados ao longo deste processo consistem em prova cabal para confirmar a prestação de serviços, o que foi validado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em julgamento do processo 19515.720782/2013-58, processo este decorrente da mesma fiscalização do presente processo.

11.15. O artigo 5º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e artigo 6º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003 preveem expressamente e literalmente a não incidência do PIS e da COFINS, respectivamente, sobre as receitas de exportação de serviços.

11.16. O legislador ordinário estabeleceu apenas duas condições para que as contribuições não incidam sobre serviços prestados: (i) que as receitas sejam decorrentes de serviços prestados a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior; e (ii) que haja o efetivo ingresso de divisas no país. Tais condições foram respeitadas no presente caso, visto que as pessoas jurídicas tomadoras dos serviços da Recorrente são sediadas no exterior e que o pagamento à Recorrente se dá mediante remessas internacionais devidamente registradas no Banco Central do Brasil.

IV. Da Decadência

11.17. Apesar de entender que os argumentos apresentados são suficientes para o cancelamento das exigências fiscais, alega decadência das exigências fiscais de PIS e COFINS relativas aos meses de janeiro a março de 2008, por aplicação do §4º do artigo 150 do CTN.

11.18. O PIS e a COFINS são tributos de incidência mensal e estão sujeitos à decadência a partir do encerramento de cada mês, considerando o artigo 150 do CTN. Portanto,

está errada a fiscalização ao ter lançado o crédito tributário relativo ao PIS e a COFINS utilizando o mesmo critério do IRPJ e CSLL, que são tributos de apuração anual.

11.19. Independentemente de alegação de omissão de receita é incontroverso que a Recorrente declarou e recolheu PIS e COFINS sobre receitas locais, e, portanto, não há como se admitir a manutenção dos débitos desses tributos no período de janeiro a março de 2008.

12. Ao final, a Recorrente requer: (i) reconhecimento da improcedência do lançamento fiscal; (ii) cancelamento das exigências fiscais de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS; (iii) subsidiariamente, que seja decretada a integral nulidade do lançamento fiscal por falta de motivação e cerceamento de defesa; e (iv) alternativamente, o reconhecimento da decadência dos créditos tributários de PIS e COFINS relativos aos meses de janeiro a março de 2008.

13. Como o sujeito passivo foi exonerado parcialmente do crédito tributário em valor superior ao limite de alçada (R\$ 1.000.000,00), a Turma Julgadora recorreu de ofício a este Colegiado, nos termos da Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008.

É o relatório.

Voto

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora

14. Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar o teor do art. 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, a seguir transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

15. No caso em tela, o valor exonerado de R\$ 1.427.396,91 (fls. 6954/6955 e 6957/6958) não supera o atual limite de 2,5 milhões estabelecido pela norma em referência. Portanto, **deixo de conhecer do Recurso de Ofício.**

16. O Recurso Voluntário interposto pela Recorrente é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade.

Questões Preliminares

I. Da Observância dos Pressupostos de Validade dos Lançamentos do IRPJ e da CSLL

17. A Recorrente alega que o auto de infração não motivou apropriadamente a acusação fiscal, o que acabou por obstar seu direito à ampla defesa.

18. Analisando os autos, verifico que a autoridade fiscal descreve no Termo de Constatação Fiscal (fls. 3635/3638) e no Auto de Infração (fls. 3641/3663) o fato gerador do crédito tributário, assim como o enquadramento legal para cada tributo e respectivas multas.

19. No curso do processo fiscal foi determinada, em despacho da DRJ (fls. 5271/5275), a realização de diligência para verificar as alegações e provas trazidas pela contribuinte. Após a diligência, a autoridade fiscal apresentou o Termo de Encerramento (fls. 6852/6866), no qual demonstra em detalhes sua interpretação dos fatos e motivos que a levaram à constituição e manutenção quase total do crédito tributário.

20. No mais, a Recorrente apresentou não apenas impugnação administrativa (fls. 3736/3758) como também manifestação de inconformidade (fls. 6872/6887) contra o Termo de Encerramento de Diligência, o que demonstra de forma inequívoca seu pleno conhecimento do processo fiscal.

21. Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, o Decreto nº 70.235/72 indica os casos de nulidade nos artigos 10º e 59, *verbis*:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

“ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade

julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

22. No presente caso, não verifico qualquer nulidade formal e/ou material ocasionada pela inobservância do disposto nos artigos 10 e 59, tampouco dos requisitos constantes do artigo 5º, incisos V e XXXIII, da Constituição Federal e artigo 142 do Código Tributário Nacional.

23. Sem adentrar na questão de estarem corretas ou não as razões que levaram a autoridade fiscal à constituição do crédito tributário, o que será feito quando da análise de mérito, não há que se falar em falta de motivação, pois as exigências legais para a lavratura do auto de infração foram cumpridas e a constituição do crédito tributário foi feita de maneira a preservar os direitos da contribuinte.

24. Por essas razões, afasto a caracterização de nulidade.

II. Da Nulidade dos Lançamentos de PIS e COFINS

25. O presente lançamento fiscal visa a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre receitas supostamente omitidas pela Recorrente. Dessa forma, não há que se falar em receitas declaradas à época do fato gerador. E, como se sabe, é dever da autoridade fiscal constituir créditos tributários observando as regras pertinentes a cada tributo.

26. Ocorre que, relativamente à incidência de PIS e COFINS, no item 13.11 do Termo de Encerramento de Diligência, a douta autoridade fiscal consigna o motivo pelo qual deixou de elaborar relatório de incidência por mês de apuração, como solicitado pela própria Delegacia de Julgamento:

“ 13.11. Entendemos também que os Autos de Infração do PIS e da COFINS foram constituídos em bases anuais por omissão de receitas e que não podemos alterar nem períodos-base neles citados nem a matéria apurada, pois, se assim o fizéssemos, estaríamos efetuando um novo lançamento com período-base ou matéria divergente do originário”.

27. De fato, considerando que o lançamento foi realizado apenas com relação à incidência de dezembro de 2008, a douta autoridade fiscal não pode – **sob pena de alterar o lançamento fiscal** – “criar” novas exigências para os demais períodos de 2008.

28. Inclusive, esse foi o entendimento da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no acórdão nº 16-54.448 proferido nos autos do processo administrativo 19515.720782/2013-58 (correlato ao presente), depois confirmado no Acórdão 3302-002.856 deste E. CARF, *verbis*:

“No mérito, cancelou exigência quanto aos aspectos quantitativos dos fatos geradores de janeiro a novembro, incluídos, de forma globalizada pela fiscalização, no mês de dezembro. Assim, limitou o lançamento às receitas auferidas em dezembro de 2008.

Com acerto a decisão da DRJ. O lançamento tributário definido no art. 142 do CTN é o procedimento administrativo destinado a verificar a ocorrência do fato gerador, determinado a matéria

tributável e o tributo devido, sendo que o fato gerador compreende os aspectos material (art. 114 do CTN), subjetivo (art. 121 do CTN), espacial, temporal e quantitativo (base de cálculo), não podendo dissociar o montante de sua base de cálculo do período de ocorrência do fato gerador.

Verifica-se no Auto de Infração de Cofins, efl. 3641, e no Auto de Infração de PIS/Pasep, efl. 3648, que o único fato gerador lançado foi relativo a dezembro de 2008, com vencimento em 23/01/2009. Os fatos geradores da Cofins e do PIS/Pasep correspondem ao faturamento mensal definido no art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e no 10.833/2003. Assim, o lançamento de dezembro de 2008 deve corresponder à base de cálculo de dezembro de 2008, como decidiu o colegiado a quo."

29. Do exposto, fica claro que estamos diante de nítida hipótese de **nulidade material do lançamento do PIS e da COFINS**, a ser reconhecida de ofício por esta relatoria.

30. O vício material diz respeito à própria obrigação tributária e não aos requisitos formais exigidos em lei para o válido lançamento tributário.

31. Envolve questões relacionadas com a interpretação das normas jurídicas aplicáveis, situações fáticas consideradas (motivação do lançamento), matéria tributável, dentre outras. Assim, quando o auto de infração se mostra insubsistente em razão de erro relacionado à um dos aspectos da hipótese de incidência (pessoal, material, espacial, temporal e quantitativo), estamos diante de erro de natureza material.

32. Neste sentido, inclusive, é jurisprudência deste E. CARF, *verbis*:

"LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

Quando o lançamento não obedece aquilo o que determinado pelo art. 142 do CTN, deverá ser considerado como carecedor de algum de seus fundamentos principais de validade, o que enseja a ocorrência de vício material insanável". (Acórdão nº 2402-002.252, de 28/11/2011).

33. Com efeito, devem ser exonerados os supostos débitos do PIS e da COFINS.

Mérito

I. Da Dinâmica Operacional da ora Recorrente

34. Inicialmente, cumpre trazer à baila alguns aspectos relevantes constantes da conclusão da diligência de fls. 6852/6857, que demonstram nitidamente que as autoridades fiscal e julgadora não compreenderam a dinâmica operacional e negocial das atividades realizadas pela ora Recorrente, tampouco foram capazes de justificar a manutenção da glosa de omissão de receitas que será analisada no item subsequente ao presente.

35. A ora Recorrente se dedicava, à época dos fatos geradores em comento, à prestação de serviços administrativos relacionados com a promoção, publicação e atividades de merchandising, prestação de suporte administrativo e técnico a *The Walt Disney Company* e

suas subsidiárias e divulgação em território brasileiro de produtos da *Disney Consumer Products* ("DCPLA").

36. A remuneração desses serviços era cobrada pela Recorrente das empresas estrangeiras beneficiadas por seus serviços. Por exemplo, os serviços prestados no Brasil com relação aos filmes Disney vendidos para exibição em cinemas são prestados para a BVI; os serviços relacionados aos filmes para exibição doméstica em DVD são prestados para a BVHE; os serviços relacionados aos negócios virtuais *on line* são prestados para a WDIG.

37. Esses serviços podiam ser prestados diretamente pela Recorrente (como é o caso de serviços administrativos, de contabilidade, etc) ou podiam ser prestados por outras empresas especializadas (como é o caso de serviços de publicidade e propaganda). Não obstante, independentemente de quem era o prestador direto dos serviços, a Recorrente era quem coordenava esses serviços, zelava por sua qualidade e era responsável pelos serviços perante as empresas estrangeiras do grupo *The Walt Disney Company*. Esse era o exato papel da Recorrente no Brasil.

38. Nesse cenário, as empresas estrangeiras remuneravam a Recorrente por esses serviços mediante o reembolso de suas despesas e custos (que era cobrado por meio de Notas de Débito) e o pagamento de remuneração calculada à razão de 5% das despesas e custos reembolsados (que era cobrada por meio de notas fiscais).

39. Vejam que, essa dinâmica operacional além de lícita é usual em empresas multinacionais. Contudo, a duntas autoridades fiscais, em termos práticos, não compreenderam a operação. Nesse sentido, vale transcrever e comentar alguns trechos do Termo de Encerramento de Diligência:

“5. Ou seja, diversas empresas integrantes do grupo The Walt Disney, que não auferiram rendimentos, efetuaram o pagamento das Notas Fiscais e de Débito emitidas em 2008, por meio de contrato de câmbio, a uma única beneficiária, a empresa The Walt Disney Company Brasil Ltda., por serviços e produtos que ela não executou (executado por terceiros), cuja liquidação financeira já havia sido efetuada em reais em favor das diversas empresas nacionais, serviços estes não discriminadas nos referidas Notas Fiscais e de Débito”

40. Contudo, as empresas estrangeiras que efetuaram o pagamento dos serviços prestados pela Recorrente eram as efetivas beneficiárias dos serviços, independentemente de terem auferido renda no Brasil. Note-se que, o fato das empresas estrangeira terem ou não auferido renda no Brasil, é absolutamente irrelevante para a análise do presente caso.

41. A Recorrente discriminou nas notas fiscais e notas de débito exatamente os serviços, despesas e custos prestados/havidos em benefício das empresas estrangeiras, sendo desnecessária a discriminação dos serviços desenvolvidos internamente e os serviços terceirizados. O que a terceirização ou não dos serviços muda na análise de mérito deste caso? Considero que nada.

42. A prova a ser construída pelo contribuinte tem que esclarecer a circunstância fática relativa à omissão de receitas e **não carece de estar nos exatos termos** que a autoridade fiscal considera, subjetivamente, a melhor forma de comprovar. No mais, o

Estado (leia-se fisco) não pode intervir na autonomia privada das companhias (poder de gestão e estruturação), sob pena de afronta ao pressuposto constitucional da livre iniciativa e da autonomia privada.

43. A Constituição Federal estabelece no Art. 170 que a Ordem Econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por fim assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social. A própria expressão “justiça social” conecta a livre iniciativa à busca do bem comum.

44. E, assim sendo, as autoridades fiscais devem cuidar de compreender a operação das companhias e analisar a prova apresentada com a devida neutralidade e razoabilidade, de forma a identificar quais construções probatórias são de fato imprescindíveis para afastar o lançamento tributário. No processo administrativo fiscal, cabe sim ao contribuinte construir provas hábeis contrapor os fatos apresentados pela autoridade fiscal, mas este não tem o dever de atender eventuais anseios volitivos por parte do fisco.

45. Feitas essas breves digressões, retomemos a análise das considerações apresentadas pela douta autoridade fiscal, *verbis*:

“8.1 As receitas auferidas em território nacional, decorrentes da exploração comercial dos "direitos de licença, das imagens e dos direitos autorais" foram depositados em 2008 no Bradesco, por diversas empresas nacionais e enviados ao exterior em favor de uma única empresa no exterior (fls. 1.853 a 3.208), a empresa Disney Consumer Products Latin America Inc. (DCPLA)”

46. Os valores depositados por clientes brasileiros em favor da DCPLA na conta corrente do Banco Bradesco (comentados no item 8.1) não têm qualquer relação com as receitas auferidas pela Recorrente, que - nesse segmento de suas operações - age apenas e tão-somente como **agente de pagamento da empresa estrangeira DCPLA**.

47. No curso da fiscalização a Recorrente também trouxe tal esclarecimento, *verbis*:

“(…) No entanto, a maior parte das solicitações fiscais refere-se à movimentação da conta corrente mantida no Banco Bradesco e a remessas ao exterior realizadas pela Requerente (itens 03.1, 03.2, 03.3, 03.6 e 03.7).

Acerca dessa solicitação, a Requerente vem informar que essa conta corrente do Banco Bradesco é utilizada única e exclusivamente para o recebimento pela Requerente (como mera intermediária) de valores devidos por clientes no Brasil à DCPLA (Disney Consumer Products Latin America Inc.) e posterior remessa desses mesmos valores ao exterior. Dessa forma, os valores que transitam por essa conta corrente não representam receita da Requerente e, como tal, não têm qualquer relação com o objeto do presente processo administrativo.

Com efeito, as supostas diferenças identificadas pelas autoridades fiscais no lançamento fiscal referem-se às receitas oriundas da prestação de serviços pela Requerente a outras

empresas do grupo Disney. Esses serviços referem-se essencialmente a marketing e promoção das marcas e produtos Disney, bem como a serviços administrativos e de suporte no território brasileiro.

Por exemplo (e respondendo o item 03.5 do Termo de Início de Diligência): a Requerente faz contatos com clientes no Brasil para a apresentação e promoção de produtos Disney. Considerando que o direito de exploração desses produtos é detido pelas empresas do grupo Disney no exterior (em especial a DCPLA), o licenciamento do produto é feito diretamente pela DCPLA ao cliente; no entanto, serviços administrativos de supervisão das atividades das empresas licenciadas e mesmo o eventual recebimento dos valores devidos à DCPLA podem ser feitos pela Requerente.

Assim, por esses serviços de marketing, promoção e suporte realizados no território nacional, a Requerente recebe remuneração das empresas do grupo Disney, a qual é cobrada por meio da emissão de notas fiscais (serviços) e notas de débito (reembolso de despesas).

Ou seja, as receitas da Requerente são relacionadas a prestação de serviços (na sua maioria para empresas no exterior), o que implica o recebimento de valores nas contas correntes dos Bancos Citibank S.A., AG 0001, C/C 1468383. Os valores recebidos a título de remuneração de serviços e reembolso de despesas no ano-calendário de 2008 estão sumarizados no demonstrativo anexo (em resposta ao item 03.4 do Termo).

Cumpre notar que é a forma de contabilização dessas receitas de prestação de serviços, a emissão de notas fiscais e de débito em atraso) e o cancelamento de notas fiscais e de débito que suportam o argumento da Requerente no sentido da improcedência do lançamento fiscal.

Por outro lado, os valores que transitam temporariamente pela conta do Banco Bradesco e são remetidos ao exterior não representam receita da Requerente (mas da DCPLA) e, portanto, (i) não se referem a notas fiscais ou notas de débito emitidas pela Requerente; e (ii) não foram contabilizados e declarados em DIPJ como receita do período.

Assim, considerando que o presente lançamento fiscal refere-se unicamente à diferença entre o valor das notas fiscais e de débito e o valor declarado em DIPJ como receita da Requerente, esclarece-se, com todo respeito, que a movimentação de valores custodiados pelo Banco Bradesco não tem pertinência com o lançamento fiscal ou com os argumentos apresentados em sede de impugnação, sobre os quais recaem a presente diligência.

Em vista do exposto, a Requerente entende desnecessário apresentar os documentos solicitados nos itens 03.1, 03.2, 03.3, 03.6 e 03.7 do Termo de Início de Diligência, e reitera que está à disposição para prestar quaisquer esclarecimentos ou documentos adicionais eventualmente necessários”.

48. A resposta da ora Recorrente tem total sentido fático, se o presente lançamento fiscal se refere unicamente à diferença entre o valor das notas fiscais e de débito e o valor declarado em DIPJ como receita da Recorrente, não cabe aqui analisar a movimentação de valores do Banco Bradesco, os quais, conforme exaustivamente esclarecido, não têm qualquer relação com as receitas por ela auferidas. Tais valores são recebidos pela ora Recorrente na qualidade de agente de pagamento da empresa estrangeira DCPLA e, portanto, as receitas pertencem a DCPLA e não a Recorrente.

49. Outra premissa fática claramente equivocada é a seguinte:

“8.2 Os valores recebidos do exterior pelo contribuinte The Walt Disney Company Brasil Ltda., não oferecidos à tributação, foram depositados por diversas empresas do exterior, integrantes do grupo The Walt Disney (fls. 4.440 a 5.053), em contrapartida de produtos e serviços não confeccionados e/ou executados diretamente pelo emitente das Notas Fiscais e de Débito”

50. Os valores recebidos a título de remuneração dos serviços prestados a empresas no exterior foram oferecidos à tributação pelo IRPJ e CSLL e apenas não foram submetidos à tributação pelo PIS e pela COFINS, em virtude da não incidência prevista expressamente na legislação. Vale mencionar que, as operações da ora Recorrente não envolviam o fornecimento de produtos, mas apenas serviços.

51. De fato, algumas partes dos serviços foram terceirizadas pela Recorrente, mas continuaram sob sua inteira responsabilidade (gestão da prestação perante as empresas do grupo). No mais, tal circunstância fática (i) em nada altera a substância das operações e a correspondente forma de tributação; e (ii) não invalida a descrição utilizada pela Recorrente em suas notas fiscais e notas de débito, que são suficientes para que os tomadores dos serviços identifiquem as atividades desenvolvidas.

52. Acerca do item 8.3., a douta autoridade fiscal consignou que: *“Pelo fato de as Notas Fiscais e de Débito não discriminarem os serviços, a data e a empresa que o executou, tal “modelo de negócio” abre uma margem ilimitada à manipulação de dados e recursos, sobretudo se estes forem considerados como exportação de serviços, sem incidência de tributação”*.

53. Data máxima vênia, entendo que tal colocação não merece ser considerada, visto que a autoridade fiscal não apresentou qualquer prova de manipulação de dados pela ora Recorrente.

54. Nos termos dos artigos 3º, inciso III, da Lei nº 9.784/99, é direito do contribuinte ver a documentação probatória apresentada devidamente analisada pelo órgão competente, sob pena de afronta aos valores constantes dos artigos 5º ao 8º, da Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil), bem como no artigo 2º da Lei nº 9.784/1999.

55. E, mesmo diante das hipóteses previstas no §4º, do artigo 38, da Lei nº 9.784/1999, em que as provas poderão ser recusadas¹, o normativo dispõe sobre a necessidade de decisão fundamentada por parte da autoridade fiscal.

56. No mais, não cabe a autoridade fiscal e julgadora presumir que a contribuinte teria manipulado tais documentos. Dolo não se presume, se prova e as autoridade não trouxeram elementos probatórios ou indiciários que demonstrem e/ou justifiquem a recusa desses documentos por serem "*ilícitos, impertinentes, desnecessários ou protelatórios*", nos termos do citado §4º, do artigo 38, da Lei nº 9.784/1999.

57. No mais, como dito, tais documentos permitem que os tomadores dos serviços identifiquem as atividades desenvolvidas. Portanto, as notas de notas fiscais e notas de débito atendem a dinâmica operacional e negocial da ora Recorrente e se mostram provas hábeis a identificar se estamos ou não diante de suposta omissão de receitas.

58. Por outro lado, ao contrário do que afirmam as dd. autoridades fiscais, as receitas de exportação de serviços são normalmente tributadas pelo IRPJ e pela CSLL, de forma que não seria lógico e financeiramente justificável criar receitas de serviços inexistentes para serem tributadas à alíquota de 34%.

59. Vale lembrar que, os valores foram efetivamente pagos por empresas estrangeiras do grupo The Walt Disney Company e, assim sendo, qual sentido negocial há em uma empresa do grupo The Walt Disney Company pagar a outra uma remuneração por serviços inexistentes à alíquota de 34%? O *corporate tax* no Brasil é um dos mais altos do mundo. Não há sentido algum e, portanto, não concordo com a justificativa trazida pelas doudas autoridades fiscal e julgadora.

60. Já nos itens 9.2. a 9.4., a douda autoridade fiscal trouxe as seguintes ponderações:

“9.2 A empresa The Walt Disney Company Brasil Ltda. não executou os serviços cobrados do exterior, das empresas faturadas em suas Notas Fiscais e de Débito;

9.3 A empresa The Walt Disney Company Brasil Ltda., por opção própria, não discrimina, em suas Notas Fiscais e de Débito, qual montante corresponde a serviços de terceiros, a serviços próprios ou comissão contratual sobre ressarcimento de gastos;

9.4 O total dos valores recebidos do exterior, pela empresa The Walt Disney Company Brasil Ltda., não correspondem exclusivamente à exportação de serviços por ela executados, para serem considerados como exportação e, por conseguinte, sem incidência de tributação”

61. Conforme esclarecido e provado nos autos, a ora Recorrente presta serviços relacionados com a promoção, publicação e atividades de merchandising, serviços de suporte administrativo e técnico, bem como a divulgação em território brasileiro de produtos da

¹ Constam do rol as provas "*ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias*", incidências que fogem a realidade do presente caso.

The Walt Disney Company, sendo que parte desses serviços é realizado por empresas especializadas, contratadas pela Recorrente para essa finalidade.

62. A contratação de empresas brasileiras especializadas para a prestação de alguns serviços e para a produção de material promocional (bem como a coordenação, controle de qualidade, reportes internacionais, etc) faz parte dos serviços prestados pela Recorrente às empresas estrangeiras do grupo The Walt Disney Company.

63. Neste sentido, não procede a afirmação das dd. autoridades fiscais de que a Recorrente não executou os serviços prestados às empresas estrangeiras.

64. Vale lembrar que, essa dinâmica empresarial é bastante comum em grupos multinacionais com operação em expansão fora do território de origem, onde as empresas estrangeiras continuam realizando sua atividade fim (nesse caso, o licenciamento dos produtos Disney), mas organizam uma empresa na região em expansão para desenvolver o mercado e administrar os serviços e produtos localmente (nesse caso, a ora Recorrente).

65. Em termos de gestão corporativa do grupo, essa é uma forma de valorizar o serviço nacional e proporcionar desenvolvimento de serviços locais (que poderiam ser importados pela Recorrente), com o respectivo incremento da arrecadação de tributos, uma vez que os prestadores de serviços contratados pela Recorrente pagam todos tributos sobre suas receitas no Brasil.

66. De uma forma ou de outra (prestação de serviço direta pela Recorrente ou gestão pela Recorrente da prestação de serviço realizada por terceiro contratado), na prática, tal estratégia negocial fomenta a arrecadação de tributos no Brasil. Logo, em termos de estratégia de política fiscal, coibir tal forma de atuação empresarial significa ir contra (i) os próprios interesses econômicos do país e (ii) sua inserção na cadeia global de valor.

I. Da Suposta Omissão de Receita

67. Conforme consignado pela Recorrente, ao rever seus procedimentos fiscais e contábeis, verificou que efetivamente houve essa diferença apontada pelas dd. autoridades fiscais no ano-calendário de 2008. No entanto, esclareceu ser essa diferença decorrente da forma de contabilização de algumas das notas fiscais e notas de débito do período, sem que isso tenha resultado em omissão de receitas para fins de tributação.

68. Das três razões apontadas para parte das receitas decorrentes de notas fiscais e notas de débito emitidas no curso do ano-calendário de 2008 não terem composto o valor das receitas declaradas em DIPJ, duas estão em análise: (i) forma de contabilização de receitas associadas nas notas fiscais e notas de débito; e (ii) notas fiscais e de débito emitidas no ano-calendário de 2008 referentes ao ano-calendário de 2007. Os valores relativos às notas fiscais e notas de débito cancelas já foram exonerados pela r. DRJ.

I. 1. Da Forma de Contabilização de Receitas Associadas nas Notas Fiscais e Notas de Débito

69. No tocante às notas fiscais e notas de débito registradas como redutoras de contas contábeis de despesas, a ora Recorrente cuidou de trazer os seguintes esclarecimentos e provas aos autos (Doc. 02, fls. 3789; Doc. 03, fls. 3791/4286; Doc. 04, fls. 4370/4375):

“26. 1. A remuneração dos serviços prestados pela Recorrente a empresas do grupo The Walt Disney localizadas no exterior era segregada em duas partes: o reembolso das despesas incorridas e uma comissão calculada à razão de 5% das referidas despesas.

26. 2. Por razões gerenciais, as receitas decorrentes do reembolso de despesas eram registradas contabilmente na mesma conta das despesas, de forma que há débito (a despesa) e crédito (o respectivo reembolso) no mesmo valor, anulando-se.

26. 3. Visando a comprovar tal procedimento, apresenta planilha indicando as receitas contabilizadas como redutoras em contas de despesa (Doc. 02), a razão contábil das contas de despesa com a indicação dos débitos e créditos que se anulam mutuamente (Doc. 03) e o balancete do ano-calendário de 2008 (Doc. 04).

26. 4. Na referida planilha, há o mês de referência, o número da nota de débito, o beneficiário do serviço, a data de emissão, o valor da nota e as contas contábeis em que a nota de débito e as respectivas despesas foram registradas. Ou seja, nessas planilhas comprova-se que, em virtude da forma de contabilização adotada pela Impugnante, o valor líquido tributável foi zero; o que não gera qualquer prejuízo ao Fisco federal, pois a receita foi reduzida na mesma medida em que as despesas operacionais.”

70. Foram trazidos os seguintes exemplos:

"a) A Nota de Débito n.º 97 de março de 2008 no valor de R\$73.961,83 refere-se a diversos lançamentos na conta 620125 "Refeições" (R\$9.803,43, R\$10.361,91, R\$9.803,43, R\$9.803,43, R\$9.617,43 e R\$24.572,20). Note que todos os valores acima foram lançados tanto a débito como a crédito, de forma que o resultado final da conta foi zero;

b) A Nota de Débito n.º 666 de setembro de 2008 no valor de R\$25.552,52 refere-se a lançamento na conta 677080 "Transferências". Note que esse valor foi registrado tanto a débito como a crédito, de forma que esses lançamentos se anulam.

c) A Nota de Débito n.º 687 de novembro de 2008 no valor de R\$460.000,00 refere-se a lançamento na conta 141001 "Pagos Antecipadamente". Note que esse valor foi registrado tanto a débito como a crédito, de forma que esses lançamentos se anulam.

d) A conta contábil 521040 apresenta os lançamentos relativos às despesas com dublagem, sendo que as notas de débito relativos à recuperação desses custos foram integralmente lançadas na conta de despesa 521810 "Liquidação".

Esse fato pode ser verificado tanto nas razões das contas como no balancete, em que se verifica que, apesar de ambas as contas serem de despesas (natureza devedora), a conta 521040

apresenta saldo devedor e a conta 521810 apresenta saldo credor."

71. Diante dos esclarecimentos, das provas acostadas aos autos, bem como em vista das inconsistências interpretativas atreladas à dinâmica operacional da ora Recorrente, considero que de fato algumas notas fiscais e de débito foram registradas como redutoras de contas contábeis de despesa, o que resulta em anulação de despesas de mesmo valor (zero). Logo, não estamos diante de receitas omitidas.

72. Do exposto, acolho as razões da Recorrente para que tais valores sejam devidamente exonerados. Frise-se que, a impossibilidade de exigência adicional de tributos sobre essas notas fiscais e de débito abrange o IRPJ e Reflexos.

I. 2. Das notas fiscais e de débito emitidas no ano-calendário de 2008 referentes ao ano-calendário de 2007

73. Para justificar que parte das receitas decorrentes de notas fiscais e notas de débito emitidas no curso do ano-calendário de 2008 não integraram o valor das receitas declaradas em DIPJ, a Recorrente aponta, adicionalmente, a existência de notas fiscais e de débito emitidas no ano-calendário de 2008 referentes ao ano-calendário de 2007 e consigna que tais receitas foram oferecidas à tributação em 2007.

74. Para comprovar tal fato, a Recorrente apresenta planilha com a relação das notas fiscais e notas de débito emitidas indevidamente no ano-calendário de 2008 (Doc. 05, fl. 4377), a razão contábil de 2007 demonstrando o devido registro das receitas decorrentes das referidas notas (Doc. 06, fls. 4379/4382) e o balancete de 2007 (Doc. 07, fls. 4384/4388).

75. Por conseguinte, não procede a alegação das autoridades fiscais de que a Recorrente não provou terem tais receitas sido oferecidas à tributação em 2007.

76. Se a documentação fiscal e contábil da Recorrente demonstra que tais receitas se referem ao ano-calendário de 2007 e foram corretamente oferecidas à tributação no citado ano-calendário, o mero erro formal quanto à emissão das notas fiscais e de débito por parte da contribuinte em 2008 não pode levar a dupla tributação de tais receitas.

77. Permitir essa dupla oneração significa considerar o tributo como sinônimo de sanção, o que afronta diretamente o teor do artigo 3º, do CTN, *verbis*:

"Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

78. Não estamos diante de um ilícito tributário, tampouco diante de omissão de receitas relativas ao ano-calendário de 2008. Meros erros no preenchimento de declarações não são suficientes para motivar a omissão de receita em exame.

79. Em linha com a jurisprudência deste E. Conselho, é imprescindível que tais erros sejam claramente demonstrados por meio de documentação hábil e idônea, em especial com base na análise de registros contábeis e fiscais e da documentação que lhe serve de suporte, a qual necessariamente deve ser mantida pelo contribuinte enquanto se pretender

obter os efeitos fiscais correspondentes, nos termos dos artigos 264, 923 e 924, do RIR (Decreto nº 3.000/99) e do artigo 195, do CTN:

Decreto nº 3.000/99

“Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.”

“Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.”

“Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior.”

CTN

“Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

80. De acordo com o artigo 923 e 924 do RIR (Decreto nº 3.000/99), a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte e, portanto, cabe a autoridade fiscal comprovar a inveracidade dos fatos registrados, o que não ocorreu *in casu*.

81. Ademais, somente diante da efetiva análise documental, das diligências necessárias à busca da verdade material, bem como mediante decisão fundamentada por parte das autoridades fiscais, apta a demonstrar que a documentação suporte apresentada pelo contribuinte não se presta a afastar a glosa de omissão de receitas, é que o lançamento merece ser mantido.

82. Não podemos olvidar que, o processo administrativo fiscal é regido pelo princípio da verdade material. E este é o valor central que precisa ser assegurado no presente processo.

83. Conforme exposto, a Recorrente logrou êxito em demonstrar, por meio da competente documentação fiscal e contábil, que tais receitas foram auferidas e tributadas no ano-calendário de 2007 e, assim sendo, tais valores não podem ser considerados receitas omitidas no ano-calendário 2008.

84. Assim, acolho as razões da Recorrente para que tais valores sejam devidamente exonerados. Frise-se que, a impossibilidade de exigência adicional de tributos sobre essas notas fiscais e de débito abrange o IRPJ e Reflexos.

Conclusão

85. Diante do exposto, VOTO no sentido de NÃO CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO, CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO para considerar nulo os lançamentos de PIS e COFINS (ano-calendário 2008) e no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO para exonerar os valores lançados à título de IRPJ e CSLL.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa