



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10314.720588/2018-79</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-007.331 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	KLABIN S.A.
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2013

MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO. DECISÃO ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA

Inexiste modificação nos critérios jurídicos ou inovação no julgamento quando decisão de primeira instância aprofunda, ainda que com metodologia própria, mas devidamente fundamentada, a análise dos elementos probatórios trazidos ao processo com a finalidade de verificar se houve a alegada infração, isto é, não há alteração dos fundamentos jurídicos do lançamento quando a decisão recorrida pauta-se estritamente dentro dos limites da lide, apenas alargando a análise, contextualização e conclusões sobre os fatos trazidos ao processo.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2013

VARIAÇÕES CAMBIAIS. OPÇÃO PELO RECONHECIMENTO NO RESULTADO PELO REGIME DE CAIXA.

Diante da opção pelo sujeito passivo de reconhecimento para fins de tributação do IRPJ e da CSLL das variações cambiais com base no regime de caixa, é assegurada exclusão das parcelas contabilizadas pelo regime de competência, de natureza jurídica de provisões.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a glosa de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de R\$ 147.932.021,28 para R\$ 3.653.919,55.

(documento assinado digitalmente)

**Rafael Taranto Malheiros** – Presidente

(documento assinado digitalmente)

**Iágaro Jung Martins** – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente o conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva.

## RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ/Ribeirão Preto, que julgou improcedente a impugnação contra Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativo ao ano-calendário 2013, que resultou em redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa em R\$ 147.932.021,28 (fls. 637/645).
2. A fundamentação da autuação se deu em razão de exclusões indevidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no valor de R\$ 1.043.112.377,88, referente a variação cambial em razão da mudança de regime de caixa para competência para o reconhecimento das variações monetárias em função da taxa de câmbio. O referido montante decorre de R\$ 598.001.009,95, relativo a variações monetárias de 2008 a 2012, de R\$ 539.995.233,42, relativas as mesmas variações provisionadas em 2013, de exclusão de R\$ 94.883.865,49 correspondente a variações cambiais liquidadas no ano-calendário de 2013, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 608/631).
  - 2.1. Conforme relato da autoridade autuante, até dezembro de 2007, o sujeito passivo utilizava o regime de competência no reconhecimento das receitas e despesas decorrentes de

variações cambiais e a partir de 2008 passou a usar o regime de caixa, passando a controlar no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) os saldos referentes ao regime de competência registrados na contabilidade. A partir do ano-calendário 2014 retornou ao regime de competência para reconhecimento das receitas e despesas das variações cambiais.

2.2. A exclusão de R\$ 1.043.112.377,88 na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do ano-calendário de 2013 decorre de R\$ 1.181.377.497,72 referente a variações cambiais provisionadas e R\$ 138.265.119,84 relativo a variações cambiais liquidadas. Daquele valor líquido, R\$ 147.932.021,28 não foram justificados, sendo R\$ 88.525.442,43 de registros a maior de despesas efetuadas em dezembro de 2013 na conta 3150212000 – Desp Fin-Empr/VarCambiais e R\$ 59.406.578,85 na conta 3150911000 – Desp Fin Divs-Variações Cambiais.

3. Em impugnação (fls. 656/681), o sujeito passivo alegou que o art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-38, de 2001, autoriza o cômputo das variações cambiais no momento da liquidação da operação. Que o art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 345, de 2003, e art. 6º e art. 7º da IN RFB nº 1.079, de 2010, autorizam os critérios adotados, pois em caso de alteração do regime de caixa para o regime de competência, devem ser computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em 31 de dezembro do ano-calendário precedente ao da opção, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações incorridas até essa data, inclusive as de períodos anteriores não tributados e, em sentido contrário, do regime de competência para caixa, o reconhecimento da variação cambial deve ser efetuada no momento da liquidação da operação; que no período de 2008 a 2013 era optante do regime de caixa, de sorte que as variações cambiais de contratos liquidados foram computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL; que no ano-calendário 2014 retornou para o regime de competência, assim, as variações incorridas até 31.12.2013 resultou em uma exclusão de R\$ 1.043.112.377,88, que é composta pela reversão de duas adições, nos valores de R\$ 598.001.009,95 e de R\$ 539.995.233,54, e de uma exclusão no valor de R\$ 94.883.865,49; alegou que a autoridade autuante não compreendeu a metodologia adotada para fins de contabilização e exclusão; que descabe a multa agravada porque sequer houve lançamento de crédito tributário e que o contribuinte atendeu as intimações, além disso, que eventual falta de entrega de documentos não acarretou prejuízo à fiscalização.

4. A DRJ determinou a realização de procedimento de diligência para que a unidade de origem realizasse os seguintes procedimentos:

1- Intimar o contribuinte a apresentar demonstrativos, elaborados na forma daqueles juntados por meio do Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável de fl. 588, que contenham as informações pertinentes aos anos de 2008, 2009 e 2010, especialmente no tocante à discriminação entre despesas de variação cambial apuradas pelo regime de competência e aquelas liquidadas nos respectivos anos;

2- Intimar o contribuinte a apresentar a comprovação contábil (registros contábeis) das liquidações que ensejaram, nos anos de 2008 a 2013, o reconhecimento de despesas de variação cambial pelo regime de caixa, pertinentes à conta 3150911000 Desp FinDivs-Variações Cambiais;

3- De posse dos elementos acima referidos e de outros eventualmente colhidos no curso da diligência, elaborar relatório conclusivo no qual se aponte, para cada um dos anos de 2008 a 2013, as despesas de variação cambial relativas à conta 3150911000 DespFin Divs-Variações Cambiais que foram oferecidas à tributação pelo regime de caixa e aquelas que apenas foram contabilizadas pelo regime de competência.

5. A autoridade fiscal responsável pelo procedimento de diligência elaborou relatório (fls. 738/746), em que restou consignado que os valores registrados na conta contábil 3150911000 presente nas DRE dos anos de 2008 a 2013 e dos valores de variação cambial informados nas DIPJ contribuiu com exclusão no valor de R\$ 59.406.578,85 do montante das exclusões informadas na linha 91 da DIPJ. Informou ainda que os valores registrados nessa conta não compuseram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, porém foram adicionados no Lalur e que, se existissem valores liquidados eles não deveriam compor a adição e, por sua vez, não deveriam compor a exclusão quando da mudança de regime, concluindo, ao final, pela manutenção da glosa efetuada pela fiscalização, em razão da não comprovação do direito de escrituração de tais adições, seja pela não apresentação das explicações específicas, seja pelas inconsistências demonstradas no TVF ou, ainda, por afirmar que os valores foram liquidados.

6. O sujeito passivo se manifestou sobre o relatório de diligência (fls. 760/774), informando que os demonstrativos apresentados no curso do procedimento de diligência contêm todas as informações necessárias; que o relatório da autoridade fiscal responsável pelo

procedimento de diligência se caracteriza como contrarrazões à impugnação; que a diligência não foi adequadamente realizada, prejudicando o pleno exercício do direito de defesa.

7. A DRJ negou provimento à impugnação (fls. 779/795), entendeu o julgador de primeira instância, após detalhada análise das contas representativas das variações cambiais, que o sujeito passivo incorreu em erro que resultou na contabilização majoradas das exclusões a esse título no final do ano-calendário de 2013, isto é, que ao excluir o valor de R\$ 933.257.322,44, que corresponde ao total das despesas de variação cambial passiva entre 2008 e 2013, não expurgou as variações cambiais que já havia sensibilizado o resultado de anos-calendário anteriores, em razão de utilizar para fins tributário o regime de caixa para reconhecimento das variações cambiais entre 2008 e 2013 e controlando na parte B do Lalur os registros contábeis, efetuados com base no regime de competência. Concluiu o julgador que houve dupla dedução de parte das despesas de variações cambiais referente a contratos celebrados antes de 01.01.2008, a primeira quando do encerramento dos ano-calendário anteriores a 2008, quando migrou para o regime de caixa, e a segunda quando das exclusões realizadas em 2013. Ressaltou, por fim, que a referência à multa agravada pela autoridade autuante não tem qualquer efeito no presente lançamento, que não resultou em constituição de crédito tributário, mas redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL. A referida decisão restou assim ementada:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Data do fato gerador: 31/12/2013

**VARIAÇÕES CAMBIAIS - RECONHECIMENTO PELO REGIME DE CAIXA - ALTERAÇÃO PARA REGIME DE COMPETÊNCIA - EXCLUSÕES INDEVIDAS**

No caso de alteração do regime de reconhecimento de despesas de variações cambiais, de caixa para competência, somente são cabíveis exclusões, na apuração do lucro real, correspondentes às despesas de variações cambiais apuradas pelo regime de competência ao longo do período de adoção do regime de caixa, subtraídas das variações cambiais relativas às operações já liquidadas.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Data do fato gerador: 31/12/2013

**AUTO REFLEXO**

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que

deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

8. Em Recurso Voluntário (fls. 802/848), a Recorrente repisa os argumentos trazidos na impugnação, em especial que utilizou o regime de caixa entre 2008 e 2013 e migrou para o regime de competência a partir de 2014; que a autoridade julgadora reconheceu os equívocos cometidos pelo Fisco no que se refere às diferenças apontadas em relação à conta contábil nº 3150212000, isto que a exclusão de R\$ 1.043.112.377,88, corresponde a diferença entre as variações cambiais provisionas, R\$ 1.181.377.798,79, e as liquidadas, R\$ 138.265.119,84, ocorridas entre 2008 e 2013, e que, por essa razão, deveria ser cancelada a exigência; que a r. decisão inovou no critério jurídico ao apontar novas supostas divergências de variações cambiais para justificar a manutenção do lançamento, em afronta aos art. 142, 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional (CTN) e por essa razão, pugna pela nulidade do ato decisório; faz considerações sobre os regimes de reconhecimento das variações cambiais, sua normatização via IN SRF nº 345, de 2003, e IN RFB nº 1.079, de 2010, e apresenta exemplo de contabilização; aduz que a fiscalização não compreendeu a metodologia de contabilização adotada pela Recorrente; que a divergência apontada na conta contábil nº 3150212000 decorre da sistemática de contabilização das provisões (método de constituição e reversão); que a exclusão tida como indevida pela fiscalização de R\$ 88.525.442,43, que se refere a diferença entre R\$ 859.674.512,91 (resultado da subtração das provisões pelas reversões) e R\$ 771.149.070,48 (última provisão constituída), se refere a provisão constituída em dezembro de 2007, que foi revertida em janeiro de 2008; que o r. Acórdão, a partir dos esclarecimentos efetuados na impugnação, concluiu que a duplicidade de dedução se referia apenas ao valor de R\$ 2.651,53 (em oposição ao valor de R\$ 88.525.442,43) mudou o critério jurídico para manutenção do lançamento; que a r. decisão ao analisar as variações cambiais entre 2008 a 2013, identificou o valor de R\$ 1.181.377.798,79 a título de provisões, e R\$ 138.265.119,84, referente as operações liquidadas, isto é, que a diferença de R\$ 1.043,112.377,88 está devidamente esclarecida e, por consequência, os autos deveriam ser cancelados; que a r. decisão apontou novas divergências que não havia sido cogitadas pela fiscalização, isto é, que a divergência não seria aquela identificada pela fiscalização, R\$ 88.525.442,43, mas o montante de R\$ 253.451.461,40, a partir dos critérios que a Recorrente apontou em sua defesa como sendo corretos; que a autoridade julgadora assumiu condição de

autoridade lançadora; que a apuração dos saldos contábeis e operações liquidadas não é competência da DRJ, que extrapolou os limites da lide; faz considerações sobre os art. 145, 146 e 149 do CTN; quanto ao mérito da análise pela DRJ, relaciona equívocos cometidos pelo julgador de primeira instância, como por exemplo ter se valido de parte do Livro Razão (fls. 633), que foi apresentado à fiscalização para atender solicitação específica da fiscalização; que o Livro Razão integral consolida os períodos de 2008 a 2013 (fls. 732/737), ou seja, que a r. decisão se limitou a comparar apenas três dos seis períodos de apuração em que a Recorrente adotou o regime de caixa; que demandou a elaboração de laudo técnico com objetivo de que fossem revisados os procedimentos fiscais e contábeis atinentes às variações cambiais; que a DRJ, ao concluir que as variações cambiais passivas e liquidadas e reconhecidas no ano-calendário 2008 a 2013 não bastam para justificar a diferença de R\$ 253.451.461,40 não considerou o saldo da conta contábil nº 3150911000, que, conforme itens 34 a 46 do TVF, o valor de R\$ 59.406.578,85 teria composto o valor excluído em 2013, apesar de, não obstante, o valor correto ser de R\$ 5.114.152,40, conforme reconhecido no item 16 do TVF; reproduz conclusões de laudo técnico preparado por terceiro independente, juntado em anexo à peça recursal (fls. 849/868). Ao final, requer seja declarada a nulidade do Acórdão recorrido e, nos termos do art. 59, §, do Decreto nº 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF) seja cancelada a autuação fiscal e para provar os fatos expostos, pugna pela realização de diligência e a juntada de documentos, nos termos dos arts. 16 e 18 do PAF.

9. É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

### **Conhecimento**

10. A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 27.11.2019, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 799). O Recurso Voluntário juntado aos autos em 27.12.2019, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 801), é tempestivo e, por preencher os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

***Preliminar de nulidade da decisão de primeira instância***

11. Alega a Recorrente que a r. decisão inovou no critério jurídico ao apontar novas supostas divergências de variações cambiais para justificar a manutenção do lançamento, em afronta aos art. 142, 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional (CTN) e por essa razão, pugna pela nulidade do ato decisório.

12. Embora a DRJ tenha concluído que houve contabilização em duplicidade de despesa do valor de R\$ 2.651,53 e não no valor apontado pela fiscalização, de R\$ 88.525.442,43, concluiu a autoridade julgadora que, das variações cambiais não liquidadas no período de 2008 a 2013, o *valor de R\$ 1.043.112.377,88 corresponde precisamente à diferença entre o total de variações cambiais provisionadas no período de 2008 a 2013 (R\$ 1.181.377.798,79) e o total de variações cambiais liquidadas no mesmo período (R\$ 138.265.119.84).*

13. Ressalta a Recorrente que o r. Acórdão manteve as glosas fiscais, apontando novas divergências, que, no seu entender não haviam sido apontadas pela Fiscalização. Entendeu a DRJ que a dedução indevida não seria de R\$ 88.525.442,43, mas de R\$ 253.451.461,40.

14. A DRJ partiu dos elementos probatórios juntados ao processo para comparar os valores registrados como despesa de variação cambial na contabilidade no período de 2008 a 2013 (conta nº 3150212000), no montante de R\$ 933.257.322,44, e aqueles registrados a título de provisão das referidas variações, no montante de R\$ 679.805.861,04, isto é, uma diferença de R\$ 253.451.461,40.

15. Para explicar a diferença apontada, a autoridade julgadora parte da informação incontroversa de que o montante das variações cambiais liquidadas no período de 2008 a 2013 é de R\$ 183.028.370,19 e dos registros de operações liquidadas em 2011, 2012 e 2013 no valor de R\$ 89.033.746,81. Assim a diferença de operação liquidadas, de R\$ 93.994.623,38 (R\$ 183.028.370,19 – R\$ 89.033.746,81) e o valor da diferença identificada pela DRJ durante a análise das provas, de R\$ 253.451.461,40, no valor de R\$ 159.456.838,02, é superior a glosa sobre a qual se funda o lançamento, no montante de R\$ 88.525.442,43.

16. Em razão da análise das provas e demonstrativos trazidos ao processo, entende a Recorrente que houve inovação do critério jurídico e que, nessa linha os seguintes julgados deste CARF corroboram sua tese:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

INOVAÇÃO NA MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO PELA DRJ. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe à decisão de primeira instância inovar as razões fáticas e alterar os fundamentos de direito que levaram o fisco a enquadrar despesas financeiras como desnecessárias. Não compete ao julgador, pois, tentar salvar o lançamento a partir de notória modificação na motivação originária, sob pena de violação ao artigo 142 do CTN.

(Acórdão nº 1201-003.084, sessão de 13.08.2019, relator Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2005

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. LANÇAMENTO VERSUS DILIGÊNCIA.

É vedada qualquer alteração no critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, quer pela autoridade responsável pela diligência, quer pela própria autoridade julgadora.

(Acórdão nº 1301-001.958, sessão de 03.03.2016, relator Conselheiro Helio Eduardo De Paiva Araujo)

17. Os referidos julgados tratam de situação fática distinta, neles houve mudança de critério jurídico, isto é, nos fundamentos de direito introduzidos pela autoridade julgadora de primeira instância para justificar a manutenção da exigência.
18. No caso sob análise, a infração diz respeito a excesso de exclusão de despesas com variação cambial. A autoridade julgadora diante dos elementos trazidos ao processo, Livro Razão, Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) buscou verificar se havia ou não a infração, objeto do lançamento de ofício.
19. Diferente é a situação quando o lançamento tem substrato na inexistência de documento comprobatório da despesa (art. 288 do Decreto nº 9.580, de 2018 – Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – RIR/2018), mas que na impugnação é apresentado o comprovante dessa despesa, mas a autoridade julgadora justifica a manutenção da exigência porque a despesa é desnecessária (art. 311 do RIR/2018). Nessa hipótese há clara mudança de fundamentação jurídica do ato de lançamento, ou seja, inovação de critério jurídico.

20. Retomando-se à lide, a autoridade julgadora de primeira instância não está limitada à metodologia de cálculo da autoridade lançadora ou da impugnante, mas, em razão do princípio da verdade material, pode, de forma justificada e suportada por prova, determinar ou elaborar demonstrativos que motivem suas conclusões, seja pela manutenção do lançamento, seja pelo seu cancelamento.

21. Há diversos entendimentos do CARF que afastam a hipótese de nulidade quando se verifica inclusive erro de apuração da exigência e tal fato é corrigido pelo julgador:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/1991 a 31/12/1995

DECISÃO REPORTANDO AO DESACERTO DA APURAÇÃO DA MANIFESTANTE E CORREÇÃO DO DESPACHO DECISÓRIO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE NÃO CARACTERIZADA.

Não resta caracterizado qualquer vício a suscitar a nulidade da decisão administrativa contestada por cerceamento do direito de defesa, por omitir manifestação acerca da nulidade do despacho decisório, porquanto a decisão recorrida reporta-se todo tempo ao desacerto da apuração da manifestante e correção do despacho decisório, sendo que ao final resume bem sua ratificação à peça fiscal.

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE INEXISTENTE.

Carece de motivação legítima para decretação de nulidade do despacho decisório, uma vez que esse demonstrou com clareza como chegou ao valor do crédito do contribuinte.

(Acórdão nº 3302-010.003, sessão 22.10.2020, relator Conselheiro Corinho Oliveira Machado)

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2009

MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO. DECISÃO ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA

Inexiste modificação nos critérios jurídicos ou inovação no julgamento quando a decisão recorrida pauta-se estritamente dentro dos limites da lide, apenas alargando sua visão dos fatos apreciados.

(Acórdão nº 1402-002.693, sessão em 26.07.2017, relator Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella)

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2003

**MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.**

O reconhecimento da postergação não configura mudança de critério jurídico do lançamento, que não se altera em sua essência ou em seus fundamentos, tendo sido apenas ajustado em seus efeitos em relação ao crédito tributário a ser exigido. Incabível, portanto, a alegação de nulidade da decisão recorrida e do Auto de Infração.

(Acórdão nº 1401-002.072, sessão em 19.09.2017, relator Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves)

22. O que se verifica, portanto, na decisão de primeira instância é o aprofundamento, ainda que com metodologia própria, mas devidamente fundamentada, da análise dos elementos probatórios trazidos ao processo com a finalidade de verificar se houve a alegada infração.

23. Não há alteração dos fundamentos jurídicos do lançamento quando a decisão recorrida se pauta estritamente dentro dos limites da lide, apenas alargando a análise, contextualização e concluindo sobre os fatos trazidos ao processo.

24. Por essa razão, deve ser rejeitada a arguição de nulidade da decisão de primeira instância.

***Mérito***

25. O mérito diz respeito a exclusão de despesas contabilizadas com variações cambiais passivas na apuração do IRPJ e da CSLL, em razão de ter o contribuinte se valido do regime de caixa para tributar as flutuações de direitos e obrigações pactuados em moeda estrangeira entre 2008 e 2013, de tal forma que deveria levar para resultado apenas os contratos de câmbio liquidados e excluir os lançamentos contábeis relativos às provisões.

26. A Recorrente e o Fisco não divergem sobre a legislação aplicada, a saber o art. 30 da MP nº 2.158-38, de 2001, e o art. 2º da IN SRF nº 345, de 2003, e art. 6º e art. 7º da IN RFB nº 1.079, de 2010, que autorizam os critérios adotados.

27. O litígio versa sobre a demonstração dos valores excluídos na DIPJ, ano-calendário 2013, no valor de R\$ 1.043.112.377,88, em que a fiscalização concluiu não restar demonstrado parte desse valor: R\$ 147.932.021,28.

28. A r. decisão entendeu que, compulsando as DIPJ de 2008 a 2013, foi possível identificar os valores provisionados a título de variação cambial e os valores de despesa efetiva em razão da liquidação dos contratos, cuja diferença a excluir monta em R\$ 1.043.112.377,88.

29. Todavia, a autoridade julgadora de primeira instância, aprofundando a análise dos elementos constantes no processo, nomeadamente ao analisar a conta nº 3150212000, que participou com uma exclusão de R\$ 933.257.322,44 (89% da exclusão registrada na DIPJ/AC2013), constatou que desse valor, R\$ 679.805.861,04 se referia a provisão. Dessa forma, buscou comprovar se a diferença de R\$ 253.451.461,40 efetivamente se referia a operações liquidadas. Transcreve-se o seguinte excerto do Acórdão recorrido:

Porém, há evidente descompasso entre o valor de R\$ 679.805.861,04 acima apontado e o montante de R\$ 933.257.322,44 que, proveniente da conta 3150212000, participou do valor excluído em 2013. Essa diferença, no montante de R\$ 253.451.461,40, tem origem em diversos lançamentos contábeis realizados na mesma conta, ao longo dos anos de 2008 a 2013. Tais lançamentos, porém, são distintos daqueles referidos pela impugnante, de constituição de provisões de variação cambial no último dia do mês e de estorno desta mesma provisão no primeiro dia do mês seguinte.

De fato, a título de exemplo, constata-se que, no dia 11/03/2008, foram realizados diversos lançamentos contábeis na referida conta, lançamentos estes que, considerando as demais contas contábeis envolvidas, decorrem de operações de desconto de cambiais. Portanto, tais modalidades de lançamentos contábeis, que também foram realizados em diversas outras datas, correspondem ao reconhecimento contábil das variações cambiais quando da liquidação das operações.

Postas tais premissas, é preciso averiguar se a diferença de R\$ 253.451.461,40 anteriormente referida tem amparo nas variações cambiais liquidadas ao longo dos anos de 2008 a 2013 e reconhecidas na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Isso porquanto, conforme já assentado, o contribuinte, durante este período, adotou o regime de caixa para o reconhecimento das variações cambiais na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Até 31 de dezembro de 2007 ele adotava o regime de competência e voltou a adotar este regime em 1º de janeiro de 2014. Destarte, em 31/12/2013 deveria o contribuinte reconhecer as variações cambiais apuradas pelo regime de competência entre 01/01/2008 e 31/12/2013, subtraídas das variações cambiais liquidadas no mesmo período.

Na análise que ora se realiza, o ponto de partida é a constatação, já referida, de que o total das variações cambiais passivas liquidadas reconhecidas na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nas DIPJs dos anos-calendário de 2008 a 2013, é de R\$ 183.028.370,19.

Deve-se reconhecer, outrossim, que as variações cambiais passivas liquidadas ao longo do referido período não têm por origem apenas a conta 3150212000, mas quaisquer das contas indicadas pela autoridade autuante no demonstrativo de fl. 613. Nesse sentido, os demonstrativos juntados pela autoridade autuante por meio do Termo de Anexação de Arquivo Não Paginável de fl. 588, demonstrativos estes de lavra do próprio contribuinte, atestam que foram reconhecidos, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos de 2011, 2012 e 2013, os seguintes valores a título de variações cambiais passivas liquidadas provenientes das outras contas contábeis que registram tais fatos (valores em Reais):

[...]

Note-se que o demonstrativo acima aponta apenas as variações cambiais passivas liquidadas nas referidas contas nos anos de 2011, 2012 e 2013. Logo, não foram consideradas as variações cambiais passivas pertinentes aos anos de 2008, 2009 e 2010 e tampouco será necessária essa verificação, já que, conforme será demonstrado, os valores até aqui apontados já bastam para justificar a glosa de exclusões efetuada pela autoridade autuante.

Com efeito, subtraindo-se do montante total das variações cambiais passivas liquidadas reconhecidas na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas DIPJs dos anos-calendário de 2008 a 2013 (R\$ 183.028.370,19) o valor das variações cambiais passivas liquidadas acima demonstrado (R\$ 89.033.746,81), remanesce o saldo de variações cambiais passivas liquidadas de R\$ 93.994.623,38.

Este é o valor que poderia justificar a diferença de R\$ 253.451.461,40 anteriormente apontada. Entretanto, é evidentemente insuficiente, já que ainda remanesceria sem justificação o montante de R\$ 159.456.829,02 (R\$ 253.451.461,40 – R\$ 93.994.632,38), valor este que, proveniente da conta 3150212000, participou do valor excluído em 2013, mas não encontra motivação nas diferenças entre os lançamentos contábeis de provisão de variações cambiais efetuados em 31/12/2007 e em 31/12/2013 e tampouco nas variações cambiais liquidadas reconhecidas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos de 2008 a 2013.

Tendo em conta que o montante sem justificação de R\$ 159.456.829,02 é superior à glosa de exclusões indevidas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, efetuada pela autoridade autuante nos autos de infração lavrados, com origem na conta 3150212000, glosa esta que alcançou o valor de R\$ 88.525.442,43, fica corroborada a conclusão de que este valor corresponde a exclusão indevida na apuração das referidas exações.

Fica assim demonstrada a procedência da glosa de exclusão indevida efetuada pela autoridade autuante. Mas é conveniente, ainda, esclarecer a causa da diferença de R\$ 253.451.461,40 acima apontada.

30. Em resumo, a autoridade julgadora de primeira instância concluiu que uma vez não justificada a totalidade da diferença de R\$ 253.451.461,40, permaneceu, no seu entendimento, não demonstrada a diferença de R\$ 159.456.829,02, valor superior a glosa de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, R\$ 147.932.021,28, que tem como origem a conta nº 3150212000, no valor de R\$ 88.525.442,43, e a conta nº 3150911000, R\$ 59.406.578,85.

31. Prosseguindo em sua análise, a DRJ concluiu que *se as variações cambiais passivas liquidadas e reconhecidas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos de 2008 a 2013 sequer bastam para justificar a diferença de R\$ 253.451.461,40 correspondente às indevidas exclusões efetuadas no ano de 2013 provenientes da conta contábil 3150212000, evidentemente não se prestam para justificar as exclusões efetuadas para a conta contábil 3150911000.*

32. Preliminarmente, registre-se que a análise da DRJ se deu pela diferença entre os valores registrados na contabilidade pelo regime de competência e aqueles excluídos via Lalur em razão da não liquidação dos contratos de câmbio.

33. Entendeu o julgador de primeira instância ser necessário *averiguar se a diferença de R\$ 253.451.461,40 anteriormente referida tem amparo nas variações cambiais liquidadas ao longo dos anos de 2008 a 2013 e reconhecidas na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL*

34. Com a devida vênia, a conclusão sobre a não existência de contratos liquidados reforça a tese de exclusão dos valores provisionados e não o contrário.

35. A Recorrente aduz que a r. decisão se limitou a comparar apenas três dos seis períodos de apuração em que a Recorrente adotou o regime de caixa e por não concordar com a metodologia e as conclusões adotadas, demandou a elaboração de laudo técnico com objetivo de que fossem revisados os procedimentos fiscais e contábeis atinentes às variações cambiais, juntado ao presente.

36. O Laudo Contábil Fiscal (fls. 849/868) é preciso ao apresentar conclusões sobre os dois valores que foram objeto de glosa. No referido documento é efetuada a reconstrução dos ajustes a título de variação cambial (Apêndice I), demonstração das diferenças entre os registros contábeis de variação cambial e os ajustes feitos na DIPJ (Apêndice II), a recomposição das diferenças temporárias com base nas informações constantes na DIPJ (Apêndice III), recomposição

das diferenças temporárias com base nas informações constantes na contabilidade (Apêndice IV) e a divergência entre a exclusão calculada com base na DIPJ e na contabilidade (Apêndice V).

36.1. Entre as conclusões do *expert* contábil é de que a exclusão efetuada pela Recorrente está majoritariamente correta, isto é, do valor excluído na DIPJ, R\$ 1.043.112.377,88, há uma divergência (excesso de dedução) de R\$ 3.653.919,55, que foi reconhecido pela Recorrente em comunicação via e.mail de 08.11.2019, conforme consignado no referido laudo e demonstrado no Apêndice V.

36.2. Em relação às duas parcelas que resultaram na exigência, a primeira de R\$ 88.525.442,43 (conta nº 3150212000) se refere a mudança do regime de competência para caixa a partir do AC 2008, quando esse valor foi registrado como provisão relativa ao mês de dezembro de 2007. Esse fato foi ratificado pela autoridade julgadora de primeira instância, conforme se verifica no seguinte trecho da r. decisão:

De fato, os lançamentos de estorno realizados em 1º de janeiro de 2008 não podem ser considerados provisões constituídas no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2013. Assim, da diferença glosada pela autoridade autuante relativamente à conta contábil 3150212000, no valor de R\$ 88.525.442,43, devem ser excluídos os seguintes lançamentos contábeis de estorno (valores em Reais):

Data	Débito-Adição	Crédito-Exclusão	Diferença
01/01/2008		5.251,58	
01/01/2008	-3.406.851,58		
01/01/2008	-87.368.900,18		
01/01/2008		837.499,96	
Total	-90.775.751,66	842.751,54	-89.933.000,12

36.3. No que diz respeito a segunda parcela, R\$ 59.406.578,85 (conta nº 3150911000), concluiu que esse valor não compôs a exclusão realizada em 2013, mas apenas o valor de R\$ 5.114.152,40, pois a diferença se refere a diversas operações efetivamente liquidadas entre 2008 e 2013

37. Dessa forma, diante das informações trazidas no Laudo Pericial, imperioso reconhecer que o excesso de exclusão no resultado na DIPJ AC 2013 não se refere a R\$ 147.932.021,28, como apontado pela Fiscalização, mas ao valor de R\$ 3.653.919,55.

38. Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo da CSLL.

### **Conclusão**

39. Em razão de todo o exposto, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e, no mérito, para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para reduzir a glosa de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de R\$ 147.932.021,28 para R\$ 3.653.919,55.

*Assinado Digitalmente*

**Iágaro Jung Martins**