



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

**Processo n°** 10314.725309/2015-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-002.548 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de maio de 2018  
**Matéria** IRPJ/CSLL  
**Recorrente** RENUKA DO BRASIL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

**Ano-calendário: 2010**

VARIAÇÕES CAMBIAIS. REGIME DE COMPETÊNCIA. REGIME DE CAIXA.

Comprovado que o Contribuinte adotou o regime de caixa/liquidação em todos os períodos de apuração anteriores à mudança de opção do critério de tributação das variações cambiais, os ajustes a serem considerados no ano calendário imediatamente anterior à essa opção devem levar em conta a totalidade das adições e exclusões efetuadas no respectivo período.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Ano-calendário: 2010**

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento por conta de meros erros na determinação da base de cálculo. Não havendo mudança do critério jurídico utilizado para embasar o lançamento, admite-se a correção da base de cálculo no decorrer do processo administrativo.

RECURSO VOLUNTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

Todas as alegações trazidas à apreciação da Autoridade Julgadora devem estar perfeitamente demonstradas na peça recursal, devendo vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir ou prejudicar sua apreciação pelo julgador administrativo.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia que não esteja perfeitamente fundamentado ou cuja caracterização esteja prejudicada pela inconsistência dos elementos trazidos aos autos que supostamente a justifiquem.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 2010**

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CARÊNCIA NA INDIVIDUALIZAÇÃO DAS CONDUTAS ENSEJADORAS DE SUA CARACTERIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Sem que esteja perfeitamente caracterizada e individualizada a conduta que fundamenta a responsabilização tributária solidária, não há como se manter a respectiva imputação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso da contribuinte, determinando seja reduzida a base de cálculo da autuação, nos termos do voto condutor, e para afastar a qualificação e o agravamento da multa de ofício. Com relação aos apontados como responsáveis solidários, dar provimento aos respectivos recursos para afastá-los do pólo passivo da exigência.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Lívia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Leticia Domingues Costa Braga e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário da Contribuinte (v. e-fls. 4.976/5.021) e dos apontados como Responsáveis Tributários (v. e-fls. 4.782/4.815, 4.865/4.896, 4.901/4.932 e 4.937/4.970) interposto contra o Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto (v. e-fls. 4.726/4.762) que julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo integralmente as autuações lavradas contra a Recorrente, referentes ao IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício qualificada e agravada de 225% e juros de mora, relativos ao ano-calendário de 2010.

Segundo o Termo de Constatação Fiscal de e-fls. 1.526/1.545, o procedimento fiscal teve por objeto a verificação dos ajustes ao lucro líquido na apuração do lucro real, relativos às variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte em função da taxa de câmbio (variações cambiais).

O reconhecimento de tais receitas/despesas, em regra, deve se dar observando-se o regime de caixa, afetando o resultado fiscal somente após a liquidação das respectivas operações. Entretanto, segundo a Fiscalização, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 01/01/2000, teria facultado ao contribuinte reconhecer tais valores pelo regime de competência. Neste caso, ao adotar esta sistemática (regime de competência), o contribuinte deveria reconhecer e computar no resultado todos os valores até então excluídos da apuração do lucro real na vigência da adoção do regime de caixa.

A Fiscalização exemplifica o seu raciocínio com um exemplo simples para se entender a sistemática sob verificação e que reputamos bastante didático para o entendimento da matéria em litígio (v. e-fls. 1.531/1.532):

- a. Sujeito passivo possui dívida em moeda estrangeira de E\$ 100.000 quando o câmbio era de R\$ 1/E\$. Ao final do ano X1 o câmbio passou a ser de R\$ 1,1/E\$, assim, a obrigação passou a ser de R\$ 110.000;
- b. A variação de R\$ 10.000 deve ser reconhecida no passivo e a contrapartida do lançamento contábil deve ser feito em conta de resultado (regime de competência), ou seja, resultado será afetado negativamente;
- c. Caso tenha optado pelo regime de caixa, a empresa deveria efetuar uma adição no lucro líquido para apuração do lucro real de R\$ 10.000 e escriturar a Parte B do LALUR com o mesmo valor;
- d. Ao final de X2, o câmbio passou a ser de R\$ 0,8/E\$, o que tornou o montante devido em moeda nacional menor, implicando um ganho a ser registrado a débito da conta de passivo (redução da obrigação) e a crédito de conta de resultado (receita);
- e. Caso sua opção permanecesse a mesma do ano de X1, o sujeito passivo deveria efetuar exclusão do lucro líquido para apuração do lucro real em montante de R\$ 30.000 (110.000 - 80.000) e escriturar a Parte B do LALUR com os R\$ 30.000;
- f. Caso viesse a mudar de regime em X3, deveria ajustar seu resultado fiscal mediante adição dos valores excluídos na apuração do lucro real (no caso, R\$ 30.000) e excluir o valor adicionado nos períodos anteriores (no caso, R\$ 10.000);

g. Tal medida ajustaria os regimes na medida em que o ganho efetivo seria a diferença entre R\$ 100.000 (E\$ 100.000 x R\$/E\$) e R\$ 80.000 (E\$ 100.000 x R\$ 0,8/E\$), portanto, ambos os ajustes resultariam em R\$ 20.000 (R\$ 30.000 – R\$ 10.000).

A partir do exemplo acima, é possível constatar que os valores escriturados na PARTE B do LALUR devem corresponder, precisamente, aos valores que devem ser ajustados na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL quando o sujeito passivo deixa de reconhecer as variações cambiais pelo regime de caixa e passa a adotar o regime de competência.

Ainda segundo a Fiscalização, citando a Instrução Normativa RFB nº 1.079/2010 (cuja base legal é a Lei nº 12.249/2010), ao alterar o critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de caixa para o critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de competência, deveriam ter sido computadas na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, **em 31 de dezembro do período de encerramento do ano precedente ao da opção**, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações incorridas até essa data, inclusive as de períodos anteriores ainda não tributadas.

No caso da Contribuinte autuada, verificou a Fiscalização que os ajustes relativos às variações cambiais tiveram o seguinte comportamento:

- a) Ano calendário de 2007 - ajustes pelo regime de caixa;
- b) Ano calendário de 2008 - ajustes compatíveis com os saldos de operações liquidadas no respectivo ano;
- c) Ano calendário de 2009 - ajustes pelo regime de caixa;
- d) Ano calendário de 2010 - Não houve o preenchimento dos campos próprios da DIPJ relativos aos ajustes das variações cambiais, portanto, o seu comportamento neste período não pôde ser determinado a partir da análise da declaração;
- e) Ano calendário de 2011 - declaração em DCTF da opção pelo regime de competência.

Conforme o relato da Fiscalização, diante dessas constatações, fez-se necessário analisar o LALUR de 2010 e 2011, o que foi requerido via intimação, à Recorrente, em 03/07/2015. O atendimento do requerido pela Fiscalização teria se dado tão somente em 19/08/2015, sem que o documento estivesse revestido das formalidades legais, a exemplo da falta de assinatura do representante legal da empresa e, ainda, incompleto, pois ausentes as folhas 69 e 70 do mesmo. O livro entregue não apresentava nenhum registro de transferência de saldos do ano de 2010 para 2011 relativamente à conta "Variação Cambial Ativa".

Posteriormente, em 08/10/2015, a Fiscalização conseguiu obter da Recorrente as páginas faltantes, onde estavam consignados os saldos de "Variação Cambial Ativa" e "Variação Monetária Passiva", nos importes de R\$203.350.804,97 e R\$107.320.899,75 respectivamente. Diante desse fato, nova intimação foi realizada (v. e-fls. 1.408/1.410) para que a Recorrente esclarecesse em que período tais valores teriam sido levados a resultado e tributados, além dos motivos pelos quais o LALUR se apresentava com folhas faltantes. Em

resposta, duas correspondências foram recebidas da Contribuinte, a primeira, em 29/10/2015 e a segunda em 27/11/2015.

Na primeira esclareceu a Recorrente que a omissão das fls. 69/70 do LALUR teriam sua origem em erro na impressão e encadernação, entretanto, observa que o arquivo original teria sido encaminhado à Fiscalização.

Na segunda resposta, de 27/11/2015, foi encaminhado um arquivo magnético cujo conteúdo é uma planilha, intitulada de "variação cambial ativa e passiva.xlsx", com a informação de que esse arquivo abrangia o razão contábil das contas de variação cambial desde 2007 até 2011. Arremata a Contribuinte com a seguinte declaração:

*“A empresa não tem a base dos números apresentados no lalur nas paginas 69 e 70 do ano calendário 2010, devido mudanças de gestão.*

*Então, diante das informações contábeis nos razões acima citados, foi feito a composição dos valores que devem estar sendo controlados no Lalur – adições e exclusões e parte B. Portanto se faz necessário à retificação do lalur até o ano de 2010, onde o regime era caixa.*

*As cambais acumuladas até o ano de 2010, onde o regime era caixa.*

*E para o ano base de 2011, regime passou ser competência.”*

Em face das informações recebidas, a Fiscalização chegou às seguintes conclusões:

Embora intempestivo, os documentos apresentados foram examinados por esta fiscalização, pois o lançamento de ofício do crédito tributário exige a busca da verdade dos fatos, contudo, de antemão é possível fazer algumas constatações sobre as alegações.

Em primeiro lugar, é absurda a alegação de que a empresa não possui a base dos valores informados nas folhas 69 e 70 do LALUR 2010 em razão de mudança de gestão. É notório que se trata de alegação sem fundamento na realidade, pois ainda que tenha havido mudança no controle acionário da empresa no período de 2010 até a presente data, fato inegável é que a própria signatária das alegações em nome da fiscalizada, Sra. Isabel Zanian, foi a contabilista responsável que assinou os LALUR 2010 e de 2011. Ora, se a contabilista assinou os documentos como responsável pela escrituração de 2010, ou praticou crime de falsidade ideológica se não era ela a responsável à época pela contabilidade ou não diz a verdade quando alega que desconhece a origem dos valores escriturados nas folhas 69 e 70 do LALUR 2010.

Outro aspecto a ser considerado é o fato de que, como já foi mencionado anteriormente, o sujeito passivo entregou à fiscalização parte do LALUR de 2011 no início da ação fiscal. Esse livro continha também apenas a assinatura da contabilista Isabel Zamian nas folhas apresentadas, entretanto, o livro em físico entregue em 19/08/2015 não era o mesmo, pois é notório que a mesma folha está assinada e carimbada de modo diferente, permitindo presumir que o livro entregue em 2015 à fiscalização foi feito apenas com essa finalidade. Essa suspeita permite ir além e inferir que a falta de inclusão no LALUR 2010 das folhas que diziam respeito às variações cambiais (69 e 70) não foi mero acaso.

Por fim, não basta que o sujeito passivo re faça sua escrita e retifique o livro com base em informações que alega ter extraído de sua contabilidade, pois os valores

constantes do LALUR, embora em montantes expressivos, são menores que os ajustes informados na DIPJ de 2008 a 2010. Conforme restou demonstrado acima, o comportamento do sujeito passivo no ano-calendário de 2008 foi pelo regime de competência, portanto, presume-se que as variações cambiais ocorridas no período não foram ajustadas na apuração do lucro real (consoante informado em DIPJ), mas apenas os saldos ajustados nos períodos anteriores, o que também se mostra compatível com o valor constante da linha 12 da ficha 09A da DIPJ 2009. Desse modo, todos os ajustes a serem considerados são aqueles constantes das DIPJ 2010 (fato geradores de 2009) em diante, portanto:

**Saldo das variações cambiais da DIPJ 2010: Exclusão de R\$ 156.546.523,09**

O valor de R\$ 156.546.523,09 corresponde ao montante que o sujeito passivo aproveitou para reduzir seus resultados na apuração encerrada em 31/12/2009 e deveria ter sido incluído na apuração do resultado de 31/12/2010 na medida em que efetuou a alteração no reconhecimento da variação cambial do regime de caixa para o de competência em janeiro de 2011.

Sob o ponto de vista apresentado acima, os demonstrativos apresentados pelo sujeito passivo não são muito diferentes daqueles informados em DIPJ. O que se constata em face dos LALUR (também anexados na planilha) é que existem ajustes que simplesmente não foram feitos nas DIPJ. Um exemplo é o ano de 2008, cujo LALUR teria um ajuste a título de adição em razão de Variação Cambial Passiva de R\$ 63.020.090,60 que não consta da DIPJ.

Esse valor passou a ser transportado para os períodos seguintes, o que gerou distorção. Em relação aos demais ajustes, eles não coincidentes, mas as diferenças não são significativas em termos percentuais.

Portanto, a análise dos elementos apresentados pelo sujeito passivo somente confirmam os dados das DIPJ e **permitem confirmar também que no ano de 2008 o sujeito passivo comportou-se como se tivesse optado pelo regime de competência para reconhecer as variações cambiais**, pois os ajustes possíveis em razão dessas variações (conforme demonstrado na planilha) não foram feitos (adições de R\$ 138.035.004,58), tendo sido oferecido à tributação a integralidade do saldo dos ajustes de períodos anteriores (R\$ 27.164.060,34).

Diante do exposto, deve-se reconhecer que o LALUR apresenta distorções que não permitem usar os saldos nele informados como elementos para apuração da base de cálculo do lançamento de ofício. Sendo assim, os ajustes tomarão por base os elementos ajustados nas DIPJ 2010, ou seja, serão acrescidos ao resultado apurado em 31/12/2010 o valor de R\$ 156.546.523,09 em razão de ser esse o valor reduzido em período anterior e que deveria estar controlado na PARTE B do LALUR quando o sujeito passivo mudou sua forma de reconhecimento das variações cambiais, passando do regime de caixa para o de competência em 01/01/2011.

Os resultados apurados pelo sujeito passivo em 31/10/2011, conforme consta da DIPJ, foram os seguintes:

1. Base de Cálculo do IRPJ – Prejuízo Fiscal de R\$ 51.383.595,39
2. Base de Cálculo da CSLL – Prejuízo Fiscal de R\$ 51.383.595,39

Somando-se de ofício o ajuste decorrente das variações cambiais promovido no período anterior apura-se o seguinte:

3. Lucro Real antes da Compensação de Prejuízos – R\$ 105.162.927,70
4. Base de Cálculo da CSLL – Lucro de R\$ 105.162.927,70

Ao crédito tributário apurado foi imputada a multa qualificada de 150% fundamentada na apresentação de livros (no caso, o LALUR) sem as formalidades exigidas, no caso, sem a assinatura dos representantes legais, além da confecção de um LALUR diferente do originalmente entregue à fiscalização. Segundo a Fiscalização, tal fato pode ser constatado comparando, por exemplo, a folha 47 do LALUR 2011, entregue no início da ação fiscal em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 001, com a do LALUR 2011 encaminhado por via postal em 19/08/2015. A assinatura e o carimbo da contabilista estão apostos em lugares diferentes, o que denotaria que o livro teria sido confeccionado apenas para entrega à fiscalização ou, ao menos, que não seria o mesmo do qual foi tirada cópia para atender a fiscalização em outubro de 2014.

Mas o indício mais contundente da intenção do sujeito passivo, segundo a Autoridade Fiscal, residiria no fato de que a Parte B do LALUR 2011 não incluiria as variações cambiais ativas e passivas que estavam controladas na Parte B do LALUR 2010 e que, por “erro de impressão”, acabaram não sendo incluídas no livro entregue à fiscalização. Nas palavras do Autuante, *“essas variações cambiais, que reduziram o resultado do sujeito passivo em mais de uma centena de milhão de reais simplesmente sumiram da escrita a partir de 2011, conforme se verifica no LALUR 2011 e na planilha apresentada intempestivamente para atender o Termo de Intimação Fiscal 003”* (v. e-fls. 1.543).

Já o agravamento da multa de ofício teria sido motivada pela apresentação de esclarecimentos fora dos prazos estipulados pela Fiscalização. Segundo a Autoridade Fiscal:

No caso, foi concedido ao sujeito passivo o prazo de 20 dias (10 dias, prorrogados por mais 10) para esclarecer quando foi oferecida à tributação as variações cambiais constantes das folhas 69 e 70 do LALUR 2010 (folhas que foram omitidas na confecção do livro em meio físico entregue à fiscalização). Portanto, trata-se de informação constante de seu LALUR, aplicável, portanto, o prazo de 5 dias úteis, contudo, para que o sujeito passivo não viesse a alegar a exiguidade do prazo em sua defesa, foi concedido 10 dias (uma praxe da fiscalização) sendo-lhe concedida prorrogação de prazo por mais 10 dias, conforme Termo Genérico do qual o sujeito passivo tomou ciência em 03/11/2015 e no qual restou consignada a data do final do prazo para atendimento à fiscalização (09/11/2015) e o motivo do indeferimento do infundado pedido de prorrogação de prazo por mais 30 dias.

A Contribuinte também teria deixado de atender a um dos itens do Termo de Intimação Fiscal 003 (ciência em 20/10/2015, v. e-fls. 1.408/1.410), mais especificamente à solicitação de informação de quando teriam sido oferecidos à tributação os ajustes relativos às variações cambiais ativas e passivas realizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL que constam do arquivo em formato “pdf” do LALUR relativo ao ano-calendário de 2010. A resposta à referida intimação teria sido considerada intempestiva (foi recebida em 26/11/2015) e incompleta, pois não esclareceu o momento em que as variações cambiais em montante superior a R\$100 milhões teriam sido tributadas.

Ainda, a Fiscalização apontou como responsáveis tributários solidários pelo crédito ora exigido os Srs. GILSON CHRISTOFOLI JÚNIOR, LUIZ PAULO SANT’ANNA, ANDRÉ GIMAEEL FERRAZ e RUI MARCELO RE, pelo fato de exercerem a função de direção na empresa na época da ocorrência dos fatos geradores, sendo, por essa razão, responsabilizados pelas infrações à legislação tributária decorrentes, em tese, de ato doloso. Fundamentou a solidariedade dos diretores nos artigos 124 e 135 do CTN.

Devidamente cientificada da autuação, a Contribuinte e os apontados como responsáveis solidários apresentaram impugnação à exigência (v. e-fls. 1.615/1.641, 1.742/1.774, 1.821/1.854, 1.893/1.927 e 2.243/2.325). Os referidos recursos foram apreciados pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto, que proferiu o Acórdão nº 14-63.626 - 3ª Turma, em 12 de janeiro de 2017 (v. e-fls. 4.726/4.762), cuja ementa reproduzo abaixo:

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

Ano-calendário: 2010

VARIAÇÕES CAMBIAIS. REGIME DE COMPETÊNCIA. REGIME DE CAIXA.

Alterando-se o critério de reconhecimento das variações cambiais para o regime de competência, devem ser computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em 31 de dezembro do período de encerramento do ano precedente ao da opção, as variações incorridas até essa data.

DIPJ. RETIFICAÇÃO.

Incabível, depois de efetuado o lançamento de ofício, a retificação de valores declarados em DIPJ de ano-calendário anterior, que vise reduzir a infração apurada pelo fisco, mormente quando não comprovada com documentação hábil.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2010 NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia que se refira à questão cuja elucidação dependa apenas de apresentação de documentos.

**Assunto: Normas Gerais De Direito Tributário**

Ano-calendário: 2010

DECADÊNCIA.

Incabível a alegação de decadência relativa a ano-calendário que não foi objeto do lançamento de ofício.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, os diretores de pessoas jurídicas de direito privado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignados com a decisão proferida pela DRJ/RPO, a Contribuinte e os Responsáveis Solidários apresentaram recurso voluntário, vide petições de e-fls. 4.782/4.814, 4.865/4.892, 4.901/4.932, 4.937/4.970 e 4.976/5.020.

Os argumentos esposados pela Recorrente e pelos responsáveis solidários são os mesmos já apresentados quando da impugnação e podem ser resumidos da seguinte forma:

### **Recurso Voluntário de RENUKA DO BRASIL S/A**

1) Argui a decadência do direito de o Fisco alterar o regime de tributação das variações cambiais do ano de 2008, de CAIXA para COMPETÊNCIA. Inexistiriam elementos que demonstrem que a Recorrente teria optado expressamente pela tributação de suas variações cambiais, no ano calendário de 2008, segundo o regime de COMPETÊNCIA, não podendo, assim, a fiscalização, a teor dos arts. 150, §4º e 173, I, ambos do CTN, fazer nova apuração, por outro regime, dos valores tributados em 2008;

2) A Fiscalização optou por reconhecer o montante excluído pela Recorrente em 2009, no valor de R\$ 156.546.523,09, como o saldo correto a ser adicionado em 2010, sem, no entanto, buscar junto aos registros contábeis da Recorrente de 2008 e 2009 a confirmação deste número. Se tivesse recorrido à contabilidade da Contribuinte teria a Fiscalização verificado que parte dos valores de 2008, relativos à variação cambial, foram incluídos na linha 39 – Outras Adições, no valor de R\$ 63.020.090,60, conforme pode-se comprovar através dos documentos ora em anexo (DIPJ 2009, Revisão Fiscal, Re-Cálculo de PPE e Lalur 2008);

3) O regime de tributação das variações cambiais foi o mesmo de 2007 à 2010 (CAIXA), tendo sido alterado apenas em 2011 quando a Recorrente expressamente assim escolheu em sua DCTF. A escrituração da Recorrente confirma a referida situação, sobretudo através das contas 4.2.4.01.10.080 (variação cambial ativa) e 4.2.4.02.10.070 (variação cambial passiva);

4) é nulo o lançamento de ofício ora promovido, na medida em que houve erro na constituição da sua base de cálculo, pois foram desconsiderados os ajustes relativos aos anos calendários de 2007 e, principalmente, de 2008, considerado que foi pela Fiscalização, como se tivesse adotado o regime de competência para a respectiva apuração dos ajustes das variações monetárias;

5) O princípio da verdade material deve prevalecer na análise e levantamento dos números atinentes à variação cambial da recorrente, não sendo admissível que DIPJ e LALUR, à despeito dos dados registrados na contabilidade, prevaleçam na identificação dos saldos corretos de adições e exclusões que deveriam ser consideradas em 31/12/2010. Eventual confusão, decorrente do errôneo preenchimento de declarações pelo contribuinte, não justifica a cobrança de tributo, muito menos a aplicação de penalidade, máxime, quando verificado no período a ocorrência de prejuízo; **para que não parem dúvidas, a Recorrente está anexando aos autos o SPED-ECD, a fim de confirmar os dados do RAZÃO CONTÁBIL, já anexado;**

6) Em relação à qualificação da multa de ofício, não restou cabalmente comprovado qualquer ação ou omissão dolosa por parte do Contribuinte, com evidente intuito de sonegação, fraude ou conluio, como suscitado pela Fiscalização. O descumprimento de uma formalidade como assinatura pelo representante legal, por certo, não pode ser caracterizada como ação ou omissão dolosa com o intuito de fraudar ou sonegar tributos, sendo que não

pode, de forma alguma, balizar a qualificação da multa de ofício. A confecção do LALUR para entrega à Fiscalização se deu pelo fato de que a contabilidade da empresa estava equivocada em alguns pontos, impondo a recomposição dos números para o correto repasse à fiscalização. A não inclusão das variações cambiais ativas e passivas na Parte B do LALUR 2011, ainda que estas estivessem no LALUR 2010, não é comprovação de ação ou omissão dolosa, com evidente o intuito de sonegação ou fraude do autuado, mas simplesmente a comprovação de que os registros da Recorrente continham vícios que impunham a sua recomposição.

7) Com relação ao agravamento da multa de ofício, alega a Recorrente que atendeu e respondeu à TODAS as solicitações fiscais, jamais causando embaraço ou dificuldades à fiscalização, que sempre teve amplo acesso às suas instalações, não havendo com ser legitimada a incidência de multa de ofício agravada;

8) Propugna pela realização de perícia contábil para que sejam analisadas pormenorizadamente todas as provas documentais já carreadas aos autos, mormente o razão contábil, SPED-ECD, DIPJ, LAUR, Memórias de Cálculo (DIPJ, DCTF e LALUR), Relatórios Contábeis, Demonstrações Financeiras e Balanços da Recorrente, em conjunto com eventuais documentos que venham a ser juntados posteriormente ou solicitados pelo perito, pois não há como se admitir como válida a existência pura e simples de um saldo a adicionar de variação em 31/12/2010 de R\$ 156.546.523,09, pois, a exclusão no mesmo montante levada a efeito em 31/12/2009 correlaciona-se à adição de R\$ 136.050.141,75 efetuada em 31/12/2008, conforme doc. 7.4. Na mesma toada, concluiria que é incorreta a afirmação de que não foram efetuadas adições em 2008. Enumera os quesitos que considera indispensáveis para a elucidação dos fatos.

## **Recurso voluntário dos Responsáveis Solidários**

### **1) Rui Marcelo Ré**

O Sr. Rui Marcelo Ré apresentou recurso voluntário onde repisa todos os argumentos já feitos quando da impugnação. Em apertada síntese são os seguintes:

a) o Recorrente não era diretor da Renuka quando da ocorrência dos fatos geradores, eis que havia se desligado da empresa antes mesmo de 31/12/2010;

b) o Recorrente exercia o cargo de Diretor de Relações com o Mercado, com funções totalmente estranhas e dissociadas da apuração de tributos;

c) em relação ao acórdão recorrido, alega nulidade, haja vista que o mesmo teria alterado o fundamento e critério jurídico adotado pela Autoridade Fiscal. Enquanto esta alegou que o Recorrente teria praticado ato doloso, o acórdão recorrido fundamenta sua decisão em suposta conduta omissiva, por tolerar as práticas fiscais adotadas por outros diretores;

d) uma segunda nulidade do acórdão recorrido residiria na ausência de análise dos argumentos trazidos quando da impugnação (questão temporal e incompatibilidade de suas funções com o tema tributário).

### **2) Gilson Christofoli Júnior, Luiz Paulo Sant'Anna e André Gimael Ferraz**

Os Srs. Gilson Christofoli Júnior, Luiz Paulo Sant'Anna e André Gimael Ferraz também repetem em seus recursos voluntários os mesmos argumentos já esposados na impugnação. Os seus recursos voluntários são bastante semelhantes, eis que manejados pelos

mesmos Procuradores. Assim, faço abaixo um resumo de seus recursos de forma englobada, haja vista os argumentos principais serem comuns a todos. São eles:

a) O recorrente não teria participado de quaisquer atos de gerência na área tributária da empresa fiscalizada;

b) A Autoridade Fiscal e a Julgadora de 1ª instância não conseguiram demonstrar, de forma específica e individualizada qual o ato que o Recorrente teria praticado com violação à lei, estatuto, contrato social, ou com excesso de poderes (art. 135), ou o efetivo interesse comum na situação que constitua o fato gerador (art. 124);

c) Cerceamento do direito de defesa, haja vista que o Recorrente não teria tido conhecimento prévio, de forma pormenorizada, das irregularidades e provas que fundamentaram a sua inclusão no pólo passivo do lançamento. Referida omissão impediria a exata identificação quanto às razões, de fato e de direito, que levaram à responsabilização solidária ora impugnada. No caso em tela, a Autoridade Fiscal, ao proceder ao lançamento, deveria ter demonstrado o ato específico e individualizável praticado pelo Recorrente que tenha violado à lei, estatuto, contrato social, excesso de poderes ou o efetivo interesse comum na situação que constitua o fato gerador, ônus do qual não teria se desincumbido;

d) Na medida em que a Autoridade Fiscal não conseguiram demonstrar, de forma específica e individualizada qual o ato que o Recorrente teria praticado com violação à lei, estatuto, contrato social, ou com excesso de poderes (art. 135), ou o efetivo interesse comum na situação que constitua o fato gerador (art. 124), percebe-se que esta utilizou-se de presunções simples para fundamentar a inclusão do Recorrente no pólo passivo da exigência. Assim, a Recorrente rechaça, veementemente, as presunções simples e impressões pessoais da Fiscalização, pois que calcada em conjunto probatório totalmente insubsistente e superficial, ignorando prova documental e a situação fática existente.

Afinal, vieram os autos para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

### ***Do mérito da autuação***

Conforme podemos depreender da leitura do Relatório, a matéria tributária posta em discussão é tão somente a exigência formalizada pela Autoridade Fiscal relativa a variações cambiais não oferecidas à tributação no ano calendário de 2010.

Insurge-se a recorrente contra a exigência alegando que a base de cálculo adotada pela Fiscalização estaria viciada, pois não teria computado os ajustes relativos aos anos calendários de 2007 e 2008.

Especificamente em relação ao ano calendário de 2008, a Recorrente argui que a Fiscalização teria alterado indevidamente o critério por ela escolhido para tributar as variações cambiais (caixa). Assim, propugna pela decadência do direito do Fisco em realizar a alteração do regime de tributação por ela escolhido, além da nulidade do Auto de Infração pela inconsistência da respectiva base de cálculo adotada. Para comprovar que adotou o regime de caixa na tributação das variações cambiais no ano calendário de 2008 propõe que o processo seja baixado em diligência para a realização de perícia contábil.

Creio existir razão, apenas em parte, às alegações da Recorrente.

Vimos no Relatório que a Contribuinte passou a adotar o regime de competência para tributar as variações cambiais incidentes sobre seus créditos/obrigações a partir de 01/01/2011. Tal opção foi feita expressamente com a entrega da DCTF do mês de janeiro/2011, conforme dispunha a legislação aplicável.

Com a mudança do regime de tributação, alguns ajustes deveriam ter sido feitos ao final do ano calendário de 2010 (período de apuração imediatamente anterior ao da mudança de critério).

Tais ajustes consistem em levar a resultado as adições e exclusões realizadas nos períodos anteriores relativos à operações de crédito/obrigações tributadas pelo regime de caixa, correspondentes a operações ainda não liquidadas. Verificou a Fiscalização que a Contribuinte não procedeu conforme ditava a legislação, ou seja, não realizou os referidos ajustes, deixando de tributar os valores correspondentes. Isso é inconteste, a Recorrente em momento algum rebate esse fato. Nem poderia, pois a DIPJ/2011 aponta com evidência solar para a ausência de qualquer ajuste, seja a título de adição ou exclusão do lucro líquido na apuração do lucro real.

Vejam abaixo a foto da Ficha 09A da DIPJ/2011:

Processo nº 10314.725309/2015-11  
Acórdão n.º 1401-002.548

S1-C4T1  
Fl. 5.046

**MINISTÉRIO DA FAZENDA EX**  
**SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**

**DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES**  
**ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA**

DIPJ 2011

CNPJ: 43.932.102/0001-58

ND: 0001313382

**Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral**

Discriminação	Valor
01. Lucro Líquido antes do IRPJ	-186.880.003,04
02. Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT	-1.847.194,35
03. Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	-188.727.197,39
<b>ADIÇÕES</b>	
04. Custos - Soma das Parcelas Não Dedutíveis	26.773.301,42
05. Despesas Operacionais - Soma Parcelas Não Dedutíveis	59.847.028,34
06. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	0,00
07. Lucros Disponibilizados do Exterior	0,00
08. Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	0,00
09. Ajustes Decorr. Métodos - Preços de Transferências	0,00
10. Ajustes Dec. Emprést. C/Pessoas Vinc. ou Sit. País Trib. Favor.	0,00
11. Ajustes Dec. Operações c/Pessoas Sit. em País c/Trib. Favor.	0,00
12. Var. Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
13. Var. Camb Ativas-Oper Líq (MP nº 1858-10/1999, art 30)	0,00
14. Ajustes por Diminuição Valor de Invest. Aval. p/ PL	43.313.884,15
15. Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL	0,00
16. Perdas em Operações Realizadas no Exterior	0,00
17. Excesso de Juros sobre o Capital Próprio Pago ou Creditado	0,00
18. Juros sobre Capital Próprio Recebido - Investimento Avaliado pelo MEP	0,00
19. Res. Especial - Realiz. (Lei nº 8.200/1991, art. 2º)	0,00
20. Dispêndios em Pesquisa Cient. e Tecnológica e de Inovação Tecnológica - ICT	0,00
21. Dispênd. Pes. Tec. Des. Inov. Tec.- Rev. Amort/Deprec. (Lei nº 11.196/2005)	0,00
22. Realização de Reserva de Reavaliação	11.416.470,60
23. Perdas de Capital p/Varição Percentual em Partic. Societária Avaliada p/PL	0,00
24. Deságio Amortizado Anterior à Alienação ou Baixa de Invest.	0,00
25. Prêmios na Emissão de Debêntures - Destinação Diversa	0,00
26. Doações e Subvenções para Investimento - Destinação Diversa	0,00
27. Realiz. Rec. Orig. Planos Benef. Adm. Ent. Fechada Prev. Compl.	0,00
28. Remuneração da Prorrogação da Licença-Maternidade	0,00
29. Desp. e Custos c/Pesq. Desenv. Prod. e Proc. Inov. Empr. Ent. Nac.	0,00
30. Desp. e Custos c/Remun. Pesq. Empr. Ativ. Inov. Tecn. Empr. País	0,00
31. Resultados Negativos com Atos Cooperativos	0,00
32. Custos/Despesas Vinc. às Receitas Ativ. Imobil. Trib. p/RET	0,00
33. Parcela Lucros Contratos Constr. p/Empr. For. c/PJ Dir. Púb.	0,00
34. Participações Não Dedutíveis	0,00
35. Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa	0,00
36. Depreciação/Amortização Incentivada - Reversão (Lei nº 11.196/2005)	0,00
37. Depreciação Acelerada Incentivada - Reversão (Lei nº 11.196/2005, art. 31)	0,00
38. Deprec. Acel. Incent. - Ativ. Hotelaria - Reversão (Lei nº 11.727/2008)	0,00
39. Deprec. Acel. - Fab. Veículos e Autopeças - Reversão (Lei nº 11.774/2008)	0,00
40. Deprec. Acel. - Fab. Bens de Capital - Reversão (Lei nº 11.774/2008)	0,00
41. Depreciação/Amortização Acelerada Incentivada - Demais Hipóteses de Reversão	0,00
42. Perdas Inc Merc Renda Var no Per Apur, exc Day-Trade	0,00
43. Perdas em Operações Day-Trade no Período de Apuração	0,00
44. Outras Adições	3.607.314,52
<b>45. SOMA DAS ADIÇÕES</b>	<b>144.957.999,03</b>

<b>MINISTÉRIO DA FAZENDA</b> <b>SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL</b>	<b>DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES</b> <b>ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA</b>
<b>DIPJ 2011</b>	
CNPJ: 43.932.102/0001-58	ND: 0001313382

**Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral**

Discriminação	Valor
<b>EXCLUSÕES</b>	
46.-)Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis	0,00
47.-)Lucros Divid. Deriv. Invest. Aval. Custo Aquisição	0,00
48.-)Ajustes por Aumento Valor de Invest. Aval. p/ PL	0,00
49.-)Amortização de Deságio nas Aquisições de Investimentos Avaliados p/PL	0,00
50.-)Ágio Amortizado Anterior.à Alienação ou Bixa de Invest.	0,00
51.-)Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	0,00
52.-)Var. Camb. Ativas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
53.-)Var. Camb. Pass-Op Liq. (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
54.-)Dispêndios c/ Pesq. Tec. e Desenv. de Inov. Tec. (Lei nº 11.196/2005)	0,00
55.-)Ganhos de Capital p/ Var. Percentual em Partic. Societária Aval. p/PL	0,00
56.-)Prêmios da Emissão de Debêntures	0,00
57.-)Doações e Subvenções para Investimento	0,00
58.-) Rec.Orig. Planos Benef. Adm. Ent. Fechada Prev.Compl.	0,00
59.-)Rec.Subv.Gover.p/Pesq.Desenv.Prod.Proc.Inov.Empr.Ent.Nac.	0,00
60.-)Rec.Subv.Gover.p/Rem.Pesq.Empr.Ativ.Inov.Tecn.Empr.Pais	0,00
61.-)Result. Não Tribut. de Soc. Cooperativas	0,00
62.-)Receitas da Atividade Imobiliária Tributadas pelo RET	0,00
63.-)Parcela Lucros Contr.Constr.p/Empr.Forn.c/PJ Dir.Púb.	0,00
64.-)Juros Produzidos por NTN (Lei nº 10.179/2001, art. 1º, Inc. III)	0,00
65.-)Dispêndios com Inovação Tecnológica (Lei nº 11.196/2005, art. 19)	0,00
66.-)Dispêndios Pesq. Cient. Tec. e de Inov. Tec.-ICT (Lei nº 11.196/2005)	0,00
67.-)Atividade Audiovisual (Decreto nº 3.000/1999, art. 372)	0,00
68.-)Deprec.Integral/Amortização Acelerada(Lei nº 11.196/2005)	0,00
69.-)Depreciação Acelerada Incentivada (Lei nº 11.196/2005, art. 31)	0,00
70.-)Deprec. Acel. Incent. - Ativ. Hotelaria (Lei nº 11.727/2008, art. 1º)	0,00
71.-)Deprec. Acel. - Fabr. Veic. e Autopeças (Lei nº 11.774/2008, art. 11)	0,00
72.-)Deprec. Acel. - Fab. Bens de Cap. (Lei nº 11.774/2008, art. 12, § 1º)	0,00
73.-)Depreciação/Amortização Acelerada Incentivada - Dentais Hipóteses	0,00
74.-)Exaustão Incentivada	0,00
75.-)Perdas Inc. Merc. Renda Var. - Períodos Apur. Anter.	0,00
76.-)Divulgação Eleitoral Gratuita	0,00
77.-)Custos/Despesas Capac. Pessoal-TI e TIC(Lei nº 11.774/08)	0,00
78.-)Outras Exclusões	7.614.397,03
<b>79.SOMA DAS EXCLUSÕES</b>	<b>7.614.397,03</b>
<b>80.LUCRO REAL ANTES DA COMP. PREJ. PRÓPRIO PER. DE APURAÇÃO</b>	<b>-51.383.595,39</b>
81.-)Atividades em Geral	
82.-)Atividade Rural	
<b>83.LUCRO REAL APÓS COMP. PREJ. PRÓPRIO PER. DE APURAÇÃO</b>	<b>-51.383.595,39</b>
<b>COMPENSAÇÃO DE PREJ. FISCAIS DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES</b>	
84.-)Atividades em Geral - Per. Apuração de 1991 a 2010	0,00
85.-)Atividade Rural - Períodos de Apuração de 1986 a 1990	
86.-)Atividade Rural - Períodos de Apuração de 1991 a 2010	0,00
87.-)Indúst. TIL Prog. Export. - Beflex até 03/06/1993	0,00
<b>88.LUCRO REAL</b>	<b>-51.383.595,39</b>
<b>89.LUCRO REAL POSTERGADO DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES</b>	<b>0,00</b>

Vejam que as linhas 12, 13, 52 e 53 não foram preenchidas com nenhum valor, estão vazias.

O Lalur do ano de 2010, em sua parte B, igualmente, não contém nenhuma informação sobre qualquer ajuste que teria sido realizado para tributar as receitas que eventualmente teriam tido sua tributação diferida de períodos anteriores pela adoção do regime de caixa/liquidação. Vejam a foto do Lalur/2010 abaixo (v. e-fls. 3.060/3.061):

SP SAO PAULO DERAT

Fl. 3060

RENUKA DO BRASIL S/A 43.932.102/0001-58	69
--------------------------------------------	----

**LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL**

**Parte B - Controle de valores que constituirão ajuste do lucro líquido de exercícios futuros.**

<b>Conta:</b> Variação Cambial Ativa							
Data do Lançamento	HISTÓRICO	Para Efeito de Correção Monetária			Controle de Valores		
		Mês Ref.	Valor a Corrigir	Coef.	DEBITO	CREDITO	SALDO
31/12/2009	SALDO ANTERIOR						203.350.804,97 D

SP SAO PAULO DERAT

Fl. 3061

RENUKA DO BRASIL S/A 43.932.102/0001-58	70
--------------------------------------------	----

**LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL**

**Parte B - Controle de valores que constituirão ajuste do lucro líquido de exercícios futuros.**

<b>Conta:</b> Variação Cambial Passiva							
Data do Lançamento	HISTÓRICO	Para Efeito de Correção Monetária			Controle de Valores		
		Mês Ref.	Valor a Corrigir	Coef.	DEBITO	CREDITO	SALDO
31/12/2009	SALDO ANTERIOR						107.320.899,75 C

O Lalur/2010 (em suas páginas 69 e 70) reproduz os saldos apurados no Lalur 2009 relativamente às contas Variação Cambial Ativa e Passiva, evidenciando que a Contribuinte deveria ter levado a resultado, tributando, neste caso, no mínimo, a diferença entre R\$203.350.804,97 e R\$107.320.899,75. Mas, como vimos na DIPJ/2010, nenhum valor foi adicionado.

A partir daí, a Fiscalização intimou a Contribuinte (v. e-fls. 1.408/1.410) a informar e esclarecer qual teria sido sua opção quanto ao reconhecimento das variações cambiais nos últimos 10 anos; também solicitou que a Recorrente demonstrasse os ajustes relacionados às variações cambiais nesse período, eventualmente realizados.

Em resposta, a Recorrente limitou-se a informar, em um primeiro momento, que não havia encontrado na DCTF as opções relativas aos períodos anteriores a 2011 (v. e-fls. 1.417). Por insistência da Fiscalização, não satisfeita com a resposta apresentada, novo esclarecimento foi feito pela Recorrente, desta feita, nos seguintes termos (v. e-fls. 1.594/1.598):

**1 – Demonstrativo variações cambiais:**

Está sendo encaminhado o razão contábil das contas de variações cambiais ativa e passiva desde o ano de 2007 até 2011. E neste razão é demonstrado o que denomina competência ou caixa. O razão contábil dos empréstimos em moeda estrangeira – ACC e Pré - Pagamento de Exportação (PPE), onde demonstra as liquidações desde 2007 até 2011 e o controle da variação cambial realizada dos empréstimos.

A empresa não tem a base dos números apresentados no lalur nas paginas 69 e 70 do ano calendário 2010, devido mudanças de gestão.

Então, diante das informações contábeis nos razões acima citados, foi feito a composição dos valores que devem estar sendo controlados no Lalur- adições e exclusões e parte B. Portanto se faz necessário à retificação do lalur, adequando os números.

As cambiais acumuladas até o ano de 2010, onde o regime era caixa.

E para o ano base de 2011, regime passou ser competência.

Juntamente com o documento acima reproduzido, foi entregue uma planilha elaborada no programa Excell (v. e-fls. 1.599, arquivo não paginável), onde a Contribuinte informa estar o razão contábil das contas de variações cambiais ativa e passiva desde o ano de 2007 até 2011. Também informa não reconhecer os valores lançados no Lalur/2010, às folhas 69 e 70, sugerindo que o referido Livro Fiscal deveria ser retificado, "*adequando os números*". Também sugere, pois não é clara sua redação, que em relação às variações cambiais acumuladas até o ano de 2010 o regime adotado teria sido o de caixa ("*As cambiais acumuladas até o ano de 2010, onde o regime era caixa*").

A Fiscalização não entendeu dessa forma, pois considerou que no ano calendário de 2008 a Recorrente teria adotado o regime de competência. Chegou a essa conclusão analisando a DIPJ/2009, pois àquela época não havia uma forma objetiva disponível ao Contribuinte para informar à Autoridade Fazendária a sua opção por esse regime ou aquele outro. Segundo as próprias palavras da Fiscalização, apostas no Termo de Constatação e Verificação Fiscal de e-fls. 1.526/1.545, havia o entendimento de que "*o comportamento do sujeito passivo é que demonstraria qual sua opção. Esse comportamento implicava em verificar se o sujeito passivo realizava ajustes no lucro líquido em razão das variações cambiais: todas as vezes que uma empresa efetuava exclusões na apuração do lucro líquido para determinação do lucro em razão das variações cambiais ativas ele estava reconhecendo as variações cambiais pelo regime de caixa, portanto, ficava obrigado a, num segundo momento, reconhecer esse ganho.*"

Analisando a DIPJ/2009, verificou a Fiscalização (v. e-fls. 1.533) que:

"o comportamento do sujeito passivo no ano de 2008 quando do preenchimento de sua DIPJ não deixa clara sua opção, pois houve o preenchimento da linha 12 da ficha 09A da DIPJ 2009, reconhecendo apenas as liquidações das operações sob a forma de adição. O valor do ajuste é compatível com saldo remanescente do período anterior e não houve informação de variação cambial ativa ou passiva, o que ocorria, em tese, no caso mudança de opção do reconhecimento das variações cambiais do regime de caixa para o de competência durante o ano de 2008. Tal comportamento estaria em conformidade com a Solução de Consulta COSIT nº 15/2011, que posteriormente aos fatos, veio a admitir a possibilidade da mudança de regime no curso do período com o reconhecimento dos ajustes informado na DIPJ do período em isso ocorreu. Os ajustes foram os seguintes:"

## Ficha 09A DIPJ 2009

Adições - Linha 11 – Var. Cambial Passiva	0,00
Adições – Linha 12 – Var. Cambial – Oper Liquidada	27.164.060,34
Exclusões – Linha 48 – Var Cambial Ativa	0,00
Adições – Linha 49 – Var Cambial Oper Liquidada	0,00

Diante dessa conclusão, a Fiscalização entendeu que os ajustes realizados até o ano calendário de 2008 não deveriam influenciar na apuração relativa ao ano calendário de 2010, ora exigida.

A questão a ser debatida e decidida por esta Turma reside justamente nesse entendimento firmado pela Fiscalização e contestado veementemente pela Contribuinte, que insiste em defender a opção pelo regime de caixa também no ano calendário de 2008.

Para infirmar a conclusão adotada pela Fiscalização, a Recorrente primeiramente alega que (v. e-fls. 4.989):

*"Procedesse sua análise com mais atenção, teria a fiscalização verificado que parte dos valores de 2008 relativos à variação cambial foram incluídos na linha 39 – Outras Adições, no valor de R\$ 63.020.090,60, conforme pode-se comprovar através dos documentos ora em anexo (DIPJ 2009, Revisão Fiscal, Re-Cálculo de PPE e Lalur 2008)10.*

*Na época, por equívoco, usou-se um controle de empréstimos apenas da modalidade PPE11, sendo que tínhamos outras modalidades de empréstimos em moeda estrangeira (ACC, NCE, etc), o que se pode constatar pelas informações extraídas do razão contábil anexado, de modo que, fica evidenciado que para o Ano-Calendário 2008, a Recorrente ainda continuava no regime de caixa.*

*É neste contexto, Senhores Julgadores, que a Recorrente está anexando aos autos o SPED-ECD, a fim de confirmar os dados do RAZÃO CONTÁBIL, já anexado."*

Primeiramente, de se registrar que este Conselheiro não conseguiu encontrar os documentos ditos anexados ao recurso, que segundo a nota de rodapé da petição aponta para o "Doc. 5". Foi anexado ao recurso voluntário tão somente um arquivo não paginável (v. e-fls. 5.023) intitulado de SPED-ECD. Ao tentar abri-lo me deparei com um arquivo em formato texto totalmente ininteligível.

Em um esforço para tentar encontrar os referidos documentos, pensei em procurar junto aos anexos apresentados com a impugnação (v. e-fls. 2.243/2.284). No rol de documentos anexados à impugnação consta um "Doc. 05 - DIPJ 2009, Revisão Fiscal, Re-Cálculo de PPE e LALUR 2008" (v. e-fls. 2.284). Entretanto, entre as mais de 1.600 folhas que acompanham a impugnação, não consegui encontrar o dito Doc. 05.

Os referidos documentos, ou a sua falta, não irão alterar o convencimento deste julgador a respeito da matéria em apreço, mas é importante abrir esse parêntesis para alertar à Contribuinte que tal conduta poderia vir a prejudicá-la, pois tudo o que é alegado no recurso deve estar perfeitamente demonstrado.

Voltando à alegação de que no ano calendário de 2008 a Contribuinte teria incluído na linha 39 da DIPJ - Outras Adições - o valor de R\$ 63.020.090,60, a título de variações cambiais passivas, parece-nos verossímil tal afirmação, à vista do que consta, tanto na DIPJ (v. e-fls. 690), quanto no Lalur/2009 apresentado pela Recorrente com a impugnação (v. e-fls. 2.916/2.917) e no demonstrativo constante do recurso voluntário às e-fls. 5.005. Senão vejamos:

SP, SAO PAULO, DERAT

Fl. 2017

EQUIPAV S/A AÇÚCAR E ALCOOL  
43.932.102/0001-58

63

**LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL****Parte B - Controle de valores que constituirão ajuste do lucro líquido de exercícios futuros**

Conta: Variação Cambial Passiva							
Data do Lançamento	HISTÓRICO	Para Efeito de Correção Monetária			Controle de Valores		
		Mês Ref.	Valor a Corrigir	Coef.	DEBITO	CREDITO	SALDO
31/12/2007	SALDO ANTERIOR						8.803.825,36 C
31/12/2008	adição por período base					63.020.090,60	71.823.915,96 C

<b>MINISTÉRIO DA FAZENDA</b> <b>SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL</b>	<b>DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES</b> <b>ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA</b>
<b>DIPJ 2009</b>	

CNPJ:43.932.102/0001-58

**Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral**

Discriminação	Valor
01. Lucro Líquido antes do IRPJ	-466.009.149,57
02. Ajustes do Regime Tributário de Transição - RTT	0,00
03. (-) Ajustes do Regime Tributário de Transição - RTT	0,00
04. Lucro Líquido Após os Ajustes do Regime Tributário de Transição - RTT	-466.009.149,57
<b>ADIÇÕES</b>	
05. Custos - Soma das Parcelas Não Dedutíveis	80.957,49
06. Despesas Operacionais - Soma Parcelas Não Dedutíveis	2.691.114,49
07. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	0,00
08. Lucros Disponibilizados do Exterior	0,00
09. Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	0,00
10. Ajustes Decorr. Métodos - Preços de Transferências	0,00
11. Var. Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
12. Var. Camb Ativas-Oper Liq (MP nº 1858-10/1999, art 30)	27.164.060,34
13. Ajustes por Diminuição Valor de Invest. Aval. p/ PL	114.448.769,80
14. Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL	0,00
15. Perdas em Operações Realizadas no Exterior	0,00
16. Excesso de Juros sobre o Capital Próprio Pago ou Creditado	0,00
17. Juros sobre Capital Próprio Recebido - Investimento Avaliado pelo MEP	0,00
18. Res. Especial - Realiz. (Lei nº 8.200/1991, art. 2º)	0,00
19. Despesas em Pesquisa Cient. e Tecnológica e de Inovação Tecnológica - ICT	0,00
20. Dispênd. Pes. Tec. Des. Inov. Tec. - Rev. Amort/Deprec. (Lei 11.196/2005)	0,00
21. Realização de Reserva de Reavaliação	31.512.928,31
22. Resultados Negativos com Atos Cooperativos	0,00
23. Custos Desp. Vinc. Rec. At. Im. Trib. RET - Patr. Af.	0,00
24. Perdas de Capital p/Variação Percentual em Partic. Societária Avaliada p/PL	0,00
25. Amort. Ágio Decorrente Alienação ou Baixa de Investimentos Avaliados p/PL	0,00
26. Amort. Deságio Aquis. Invest. Aval. PL - InoFus/Cis (Lei nº 9.532/1997)	0,00
27. Prêmio na Emissão de Debêntures - Destinação Diversa	0,00
28. Doações e Subvenções para Investimentos - Destinação Diversa	0,00
29. Participações Não Dedutíveis	0,00
30. Depreciação/Amortização Acelerada Incentivada - Reversão (Lei 11.196/2005)	0,00
31. Depreciação Acelerada Incentivada - Reversão (Lei nº 11.196/2005, art. 31)	0,00
32. Deprec. Aoel. Incent. - Ativ. Hotelaria - Reversão (Lei nº 11.727/2008)	0,00
33. Deprec. Aoel. - Fab. Veículos e Autopeças - Reversão (Lei nº 11.774/2008)	0,00
34. Deprec. Aoel. - Fab. Bens de Capital - Reversão (Lei nº 11.774/2008)	0,00
35. Depreciação/Amortização Acelerada Incentivada - Demais Hipóteses de Reversão	0,00
36. Perdas Inc Merc Renda Var no Per Apur, exc Day-Trade	79.781.063,12
37. Perdas em Operações Day-Trade no Período de Apuração	0,00
38. Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa	0,00
39. Outras Adições	64.634.530,76
<b>40. SOMA DAS ADIÇÕES</b>	<b>320.313.414,31</b>

Se isto é correto, realmente, equivocou-se a Autoridade Fiscal quando inferiu que no ano calendário de 2008 a Recorrente teria adotado o regime de competência. Portanto, à vista do que consta tanto na DIPJ/2009 quanto no Lalur de 2008, creio assistir razão à Contribuinte quando alega ter adotado o regime de caixa para tributar as variações cambiais no respectivo ano calendário. Nesse diapasão, a base de cálculo da exigência deve ser ajustada no sentido de considerar no seu cômputo os valores lançados nos controles da parte B do Lalur de 2007 e 2008.

Dito isto, a alegação de decadência aventada pela Recorrente perde seu objeto.

Em relação aos valores que deverão compor os ajustes a serem realizados no ano calendário de 2010, uma outra questão levantada pela Recorrente merece a nossa apreciação. A Recorrente alega que tanto os Lalur quanto as DIPJs de 2007 em diante deveriam ser retificadas, pois de acordo com seus registros contábeis, sua elaboração teria se dado com alguns erros. Para tanto, propugna pela realização de perícia contábil que, em sua visão, corroboraria tal assertiva. Cita a planilha de e-fls. 1.599 (arquivo não paginável), que conteria o razão contábil das variações cambiais, além de outros demonstrativos constantes do mesmo arquivo, que apontariam os valores corretos a serem considerados na apuração dos ajustes a serem feitos no ano calendário de 2010, a partir do qual teria optado pelo regime de competência.

Segundo seus cálculos, os valores corretos para o ano calendário de 2008 seriam os seguintes (v. e-fls. 4.991 do Recurso Voluntário):

Adições	
Outras	293.149.353,97
Var. Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	201.469.159,40
Var. Camb Ativas-Oper Liq (MP nº 1858-10/1999, art 30)	27.109.976,87
<b>TOTAL</b>	521.728.490,24
Exclusões	
Outras	-4.935.297,74
(-)Var. Camb. Ativas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	-81.446.701,60
(-)Var. Camb. Pass-Op Liq. (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	-11.082.292,92
<b>TOTAL</b>	-97.464.292,26
<b>RESULTADO FISCAL</b>	-41.744.951,59

Enquanto que, para a Fiscalização, o Resultado Fiscal da tributação das variações cambiais da Recorrente no A/C 2008 teria sido uma adição de R\$ 27.164.060,34, o número correto indica que foi realizada uma adição de R\$ 136.050.141,75.

Neste ponto, não posso concordar com a Recorrente. Vimos que a Fiscalização apontou uma adição de R\$27.164.060,34; a Recorrente alega que além desse valor, também teria adicionado R\$63.020.090,60, o que este Conselheiro acatou como plausível; mas a Recorrente vai mais além, arguindo que, na realidade, o valor correto a ser adicionado no período FOI de R\$136.050.141,75, conforme seus registros contábeis.

Primeiramente, ressalte-se que **não foi realizada nenhuma adição na DIPJ/2009 nestes termos**. Se a Recorrente tivesse feito a referida adição, nos valor de R\$136.050.141,75, o resultado fiscal do período teria sido um prejuízo de R\$60.446.882,06, e não os R\$150.631.033,00 inicialmente apurados. **Não consta dos autos a apresentação de declaração retificadora nesse sentido**. Também é relevante a informação de que esse prejuízo de R\$150.631.033,00 foi aproveitado em grande parte por ocasião do parcelamento especial instituído pela Lei 11.941/2009 (no importe de R\$93.495.344,60, vide SAPLI acostado às e-fls. 1.478). Ou seja, o prejuízo fiscal porventura apurado de acordo com os novos cálculos da Recorrente não seria suficiente para fazer frente aos valores aproveitados no parcelamento especial.

A Recorrente argumenta que a Fiscalização não poderia ter alterado o critério de tributação das variações cambiais no ano calendário de 2008, de caixa para competência, haja vista, ao seu ver, ter ocorrido a decadência nos termos dos arts. 150 e 173, I, do CTN. No presente caso, o raciocínio deveria ser o mesmo, pois não há que se falar em retificação do lançamento após decorridos os prazos decadenciais, mormente quando tais alterações influenciam apurações fiscais de períodos futuros.

Ademais os valores constantes das planilhas apresentadas pela Recorrente e que seriam representativas do Razão das contas de variações cambiais não são coincidentes com os apresentados acima pela Recorrente, senão vejamos:

a) Na planilha intitulada "RAZÃO VARIAÇÃO CAMBIAL 2007\_2011", aba ADIÇÃO EXCLUSÃO cambiais consta o seguinte:

<b>ANO 2008 - caixa</b>	
<b>Adição</b>	
variação cambial passiva - competência	201.469.159,40
variação cambial ativa - caixa (cliente e outros)	11.142.331,19
variação cambial ativa - caixa (emprestimos)	15.967.645,68
	<b>228.579.136,27</b>
<b>Exclusão</b>	
variação cambial ativa - competência	- 81.446.701,60
variação cambial passiva - caixa (clientes e outros)	- 3.927.680,87
variação cambial passiva - caixa (emprestimos)	- 5.169.749,22
	<b>- 90.544.131,69</b>
<b>total geral liquido</b>	<b>138.035.004,58</b>

Notem que o total geral líquido das variações cambiais do período apurado na planilha importou em R\$138.035.004,58, enquanto que no recurso voluntário, conforme vimos acima, consta o valor de R\$136.050.141,75 como o correto.

b) A aba intitulada "razão VC 2008", apresenta como "VARIAÇÃO CAMBIAL LÍQUIDA - ANO 2008" o valor de R\$112.807.807,48. Referido valor é obtido pela subtração dos valores "TOTAL LÍQUIDA COMPETÊNCIA", de R\$120.022.457,80, e "TOTAL LÍQUIDA CAIXA", de R\$7.214.650,32. O primeiro valor, de R\$120.022.457,80, bate com a planilha anterior e resulta da subtração entre R\$201.469.159,40 e R\$81.446.701,60. Já o segundo valor, de R\$7.214.650,32, não encontra correspondência entre os valores

apontados para as diferenças entre as variações cambiais ativas e passivas - caixa que, segundo a planilha anterior, importariam em R\$18.012.546,78. O próprio total geral líquido apurado na planilha anterior, de R\$138.035.004,58, é bem diferente do apurado no Razão, que importou em R\$112.807.807,48.

Poderíamos ir mais além em nossa análise, mas creio que as inconsistências apontadas acima são suficientes para desacreditar a argumentação da Recorrente de que, em conformidade com seus registros contábeis, os valores relativos aos ajustes de variações cambiais do período de 2007 a 2011 deveriam ser retificados. Sob o mesmo argumento, não creio ser necessário qualquer tipo de perícia contábil, mormente quando o documento principal a embasá-la encontra-se maculado com tantas inconsistências internas e conflitantes.

Perfeita a conclusão a que chegou o acórdão recorrido a respeito da matéria (v. e-fls. 4.758):

Somente agora, na fase impugnatória é que pretende que sejam aceitos os valores que alega serem relativos às variações cambiais ativa e passiva. Segundo o art. 147, já mencionado, somente seriam aceitáveis tais alterações informadas na impugnação se fossem comprovadas com documentação hábil.

Assim, o ônus da prova recai sobre a contribuinte que deve trazer aos autos elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato alegado. O PAF dispõe em seu art. 16, III, que devem ser apresentados na impugnação os documentos e provas que a impugnante possuir, que possam influir na solução do litígio. E o Código de Processo Civil (CPC), determina em seu art. 373:

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Foram juntados ao processo, na fase impugnatória, o Lalur do AC 2007, demonstrações financeiras (fls.2403 a 2679), “Revisão DIPJ AC 2007” (fls.2682 a 2687), DIPJ e DCTF AC 2007, balancete anual 2008 (fls. 2798 a 2806), Demonstrativos da variação cambial ACC e PPE em 2006, 2007 e 2008 (fls. 2850 a 2854), Lalur de AC 2008 (fls.2855 a 2920), Lalur de AC 2009 (fls. 2922 a 2991), 2010 (fls. 2992 a 3072) e 2011 (fls.3073 a 3141),

Razão das contas Variação Cambial Ativa e Variação Cambial Passiva (fls. 3142 a 3165).

Quanto ao Lalur, cabe ressaltar que não foi apresentado à fiscalização o livro referente ao AC de 2008; o livro relativo aos anos-calendário de 2010 e 2011 não possuía a assinatura do representante da contribuinte e o fisco constatou que aquele relativo a 2010 não possuía as folhas 69 e 70, referentes justamente à variação cambial ativa e passiva. Sendo intimada, a contribuinte alegou que desconhecia a origem dos valores presentes nas citadas folhas, devido à mudança de gestão e que as informações dessas folhas deveriam ser objeto de retificação. Vê-se, assim, que não havia confiabilidade nos valores constantes no Lalur apresentado à fiscalização.

Posteriormente, a contribuinte encaminhou apenas um CD contendo o arquivo “Variação Cambial Ativa e Passiva.xlsx” e informou que nesse arquivo estaria o razão contábil das contas de variação cambial de 2007 até 2011. Constatou-se que

tais arquivos são planilhas contendo as variações cambiais ativas e passivas relativas aos citados anos-calendário, nas quais a maior diferença é referente ao ano-calendário de 2008, em que não se efetuou uma adição de R\$ 138.035.004,58 na DIPJ.

Tais demonstrativos não são hábeis para comprovar as adições de R\$ 201.469.159,40 e R\$ 63.020.090,60 e as exclusões de R\$ 81.446.701,6 e R\$ 11.082.292,92, que se pretende sejam aceitas no ano-calendário de 2008. Tampouco para comprovar o alegado saldo a tributar no ano-calendário de 2010.

Como vimos, os tais demonstrativos, efetivamente, não são hábeis para comprovar as adições pretendidas em relação ao ano calendário de 2008.

Por todos os motivos elencados, rejeito o pedido de perícia contábil, haja vista sua desnecessidade ao caso em apreço. Decidindo dessa forma, de maneira alguma estou desconsiderando o princípio da verdade material. Ao contrário, se tivesse alguma dúvida a respeito dos fatos alegados, não hesitaria em propor baixar o processo em diligência para saneamento. Ocorre que, aliada à inviabilidade de corrigir tais valores a destempo, verificamos que os documentos juntados aos autos estão eivados de erros e contradições quanto aos números que se pretende corrigir, levando este julgador a não ter dúvidas quanto à inconsistência das alegações da Recorrente. Se a Contribuinte não consegue obter coerência interna em seus próprios demonstrativos, reputo contraproducente arrastar por mais tempo a resolução da lide.

Também devem ser rechaçadas as alegações de nulidade do lançamento pela ocorrência de erro na apuração da base de cálculo. Em regra, eventuais erros cometidos pela Autoridade Fiscal na determinação da base de cálculo não ensejam nulidade, podendo ser corrigidos no decorrer do processo tributário, desde que tais correções não impliquem em agravamento da exigência ou sejam tais que descaracterizem por completo a mesma, a exemplo da mudança de critério jurídico do lançamento.

Sobre o assunto poderia colacionar uma infinidade de precedentes deste Tribunal, mas resolvi prestigiar o Ilustre Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, componente desta Turma, que no Acórdão nº 1401-002.286, de 14/02/2018, assim se manifestou:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2009*

*NULIDADE POR ERRO NA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.*

*O erro de apuração de base de cálculo dos tributos lançados, e corrigidos durante a fase processual, não inviabilizam o processo administrativo fiscal a ponto de causar sua nulidade ou improcedência, por se tratar de mero erro material.*

Assim, rejeito as arguições de nulidade do Auto de Infração em decorrência de erro na apuração da base de cálculo. Também não deve ser levado em consideração o pedido da Recorrente para que se declare a nulidade da decisão recorrida, por falta de apreciação de "*prova constante dos autos*". O julgador tem a prerrogativa de apreciar os fatos em conformidade com o direito levando em conta sua livre convicção a respeito das provas colacionadas. No caso, entendeu que os fatos alegados pela Recorrente não estavam suficientemente provados. Isso, de maneira nenhuma é causa de nulidade, razão pela qual também rejeito tal assertiva.

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário no que diz respeito ao mérito da autuação, determinando sejam computados os ajustes de variações cambiais incorridas nos anos calendários de 2007 e 2008 na apuração da base de cálculo do tributo devido em 2010.

Esses valores são os seguintes, segundo as respectivas DIPJs:

1) Ano Calendário de 2007

Somatório das Adições : R\$8.803.825,36

Somatório das Exclusões: R\$36.554.612,11

2) Ano Calendário de 2008

Somatório das Adições : R\$90.184.150,94

Somatório das Exclusões: zero

**Portanto, a base de cálculo deverá ser reduzida em R\$62.433.364,19, o que faz com que seu valor seja ajustado para R\$94.113.158,90.**

Para constar, existe uma pequena diferença entre os valores constantes da DIPJ/2010 e o LALUR deste período (AC 2009). Essa diferença é da ordem de 1,2%. Assim, adotei os valores constantes da DIPJ, seguindo o mesmo critério adotado pela Fiscalização. Se tivesse adotado os valores constantes do LALUR, pois são ligeiramente diferentes, a base de cálculo seria majorada em 2% (seria de R\$96.030.005,22).

O mesmo raciocínio até aqui utilizado em relação ao IRPJ deve ser adotado em relação à CSLL, por decorrência lógica, em face da estreita relação de causa e efeito.

### **Da Qualificação e do Agravamento da Multa de Ofício**

A Multa de ofício foi qualificada e também agravada pela Fiscalização, elevando o seu valor para 225%.

A Fiscalização fundamentou a qualificação da multa no fato de ter recebido o LALUR/2010 da Contribuinte com algumas folhas faltando, justamente as folhas do livro que revelavam a existência de saldos de variações cambiais que não haviam sido objeto de oferecimento à tributação por conta da mudança do regime de apuração (de caixa para competência) em 2011.

Além disso, o LALUR/2011 apresentado à Fiscalização teria suprimido os saldos controlados na sua parte B, relativos às variações cambiais apuradas até 31/12/2010 e que constavam do LALUR desse período. Sobre esse fato assim manifestou-se a Fiscalização (v. e-fls. 1.543):

Qualquer “homem-médio” seria capaz de vislumbrar nos fatos descritos acima que houve intenção de ocultar da fiscalização valores que deveriam afetar o resultado do exercício de 2011, ano-calendário de 2010, portanto, não é crível que se trate de mera coincidência.

Também alega que a falta de assinatura dos representantes legais no LALUR denotaria a intenção dolosa de ocultar os verdadeiros responsáveis pela prática dos atos que deram origem à redução do montante devido de tributo. Também informa a Fiscalização a diferença de assinaturas apostas no LALUR 2011 entregue no início da ação fiscal em relação àquele entregue em atendimento ao Termo de Intimação 001, cuja resposta foi datada de 19/08/2015.

Já a Recorrente, em sua defesa, alega o seguinte, em relação a cada um dos fundamentos adotados pela Fiscalização para embasar a qualificação da multa (v. e-fls. 5009 e ss):

1) Em relação à falta de assinatura dos livros:

Senhores Julgadores, o descumprimento de uma formalidade como assinatura pelo representante legal, por certo, não pode ser caracterizada como ação ou omissão dolosa com o intuito de fraudar ou sonegar tributos, sendo que não pode, de forma alguma, balizar a qualificação da multa de ofício!

2) A diferença entre os livros entregues no início da ação fiscal e em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 001:

Novamente não merece prosperar os argumentos da Fiscalização. Furtou-se a Fiscalização de esclarecer o que a Recorrente havia lhe informado. A confecção do LALUR para entrega à Fiscalização se deu pelo fato de que a contabilidade da empresa estava equivocada em alguns pontos, impondo a recomposição dos números para o correto repasse à fiscalização.

O novo LALUR de forma alguma serviu como forma de impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou a modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Senhores Julgadores, com a devida vênia ao entendimento eleito pelo Senhor Auditor Fiscal, a documentação da empresa deve ser analisada de forma conjunta, ou seja, não basta a Fiscalização apontar problemas com o LALUR 2011 da empresa, desconsiderando que lhe foi disponibilizado o LALUR 2010, por exemplo, o qual serviu de base para o lançamento ora combatido.

3) LALUR 2011 sem a escrituração dos saldos de períodos anteriores:

Mais uma vez, a Fiscalização entende haver “indícios”, sem, contudo, comprovar cabalmente a ocorrência de dolo por parte do Contribuinte, tendente à realização de sonegação, fraude e/ou conluio, conforme preconizado nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 6.404/1964.

A não inclusão das variações cambiais ativas e passivas na Parte B do LALUR 2011, ainda que estas estivessem no LALUR 2010, não é comprovação de ação ou omissão dolosa, com evidente o intuito de sonegação ou fraude do autuado, mas simplesmente a comprovação de que os registros da Recorrente continham vícios que impunham a sua recomposição.

A Recorrente contabilizou regularmente todas as operações. Foi na contabilidade a partir das declarações da Recorrente que a Fiscalização apurou as irregularidades que lhe imputa, sem, contudo, aprofundar na análise de seus registros contábeis. Desde o primeiro atendimento à Fiscalização o contribuinte foi transparente e coerente em seus esclarecimentos, sobretudo no que diz respeito a seu entendimento quanto ao amparo legal para seus procedimentos.

Logo, ainda que a contribuinte possa ter realizado algum procedimento que se considere ilegal, ensejando o lançamento de ofício, certamente não pode ser considerado como motivo para qualificação da multa.

**Repete-se:** foi a partir dos registros e operações da empresa que a fiscalização tomou conhecimento dos fatos e realizou o lançamento do crédito tributário ora combatido, sendo certo que, tivesse agido dolosamente, com o intuito de fraude, sonegação e conluio, não haveria escriturado as variações cambiais nos termos da legislação, quando da alteração de regime de caixa para regime de competência.

Por fim, apenas para que não parem dúvidas acerca da não comprovação por parte da Fiscalização da existência de ação ou omissão dolosa por parte do Contribuinte, com evidente intuito de sonegação, fraude ou conluio, extrai-se excerto do Termo de Constatação e Verificação Fiscal em que o Senhor Fiscal consigna:

*“Consoante se pode inferir dos elementos indiciários apontados acima, o sujeito passivo, em tese, agiu com dolo para obter vantagem ilícita de deixar de pagar tributo que deveria ter sido apurado no encerramento do exercício de 2010, conforme restou demonstrado nesse Termo, razão pela qual a multa de ofício deve ser duplicada, nos termos do disposto no art. 44, inciso I e parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/1996, com redação da Lei nº 11.488/2007.”.*

Ora, Senhores Julgadores, no lançamento do crédito tributário, atividade plenamente vinculada à Administração Pública, sobretudo, no caso ora em análise, de lançamento de multa de ofício qualificada, **NÃO HÁ LUGAR PARA DÚVIDAS, MUITO MENOS TESES NASCIDAS DE PRESUNÇÕES SIMPLES DO SENHOR FISCAL**, desrespeitando a necessidade de comprovação da conduta dolosa, requisito absolutamente necessário à qualificação da multa de ofício, em respeito ao disposto no § 1º do Artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 e nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

A decisão recorrida assim se manifestou:

Tem-se, assim, que não foi somente pelo descumprimento de uma formalidade que se aplicou a multa de 150%. Mas sim o fato de a contribuinte ter alterado os valores inicialmente registrados no livro Lalur, com a intenção de ocultar do fisco os reais valores das variações cambiais a tributar em 31/12/2010 e reduzir o seu resultado tributável.

Nesse sentido, restou comprovada a atuação da interessada com dolo no sentido de dificultar que fosse descoberto a ocorrência dos fatos geradores dos tributos e contribuições.

Neste ponto assiste razão à Recorrente. Não vislumbro a existência de dolo de fraudar pela apresentação do LALUR sem a assinatura. Tal situação reveste-se, isso sim, de vício formal da escrituração, mas daí depreender-se que tal situação visa à fraude vai uma distância muito grande.

Também a entrega do LALUR 2008 com folhas faltantes não pode induzir à ocorrência de fraude, mesmo porque, ao identificar tal situação e questionar a contadora a respeito, a Fiscalização recebeu o arquivo digital do LALUR completo.

Também não creio que o fato de os saldos das variações cambiais terem "desaparecido" do LALUR 2011 tenha o condão de evidenciar o dolo de esconder da Autoridade Fiscal a ocorrência do fato gerador do tributo incidente em 2010. Entendo que tais saldos não deveriam estar mesmo no LALUR 2011, haja vista que deveriam ter sido baixados e tributados no ano imediatamente anterior (2010), constando a respectiva escrituração desse ajuste no LALUR do período correspondente, o que vimos, não ocorreu.

**Assim, por todo o exposto, opino pelo afastamento da qualificação da multa de ofício.**

Em relação à multa agravada, assim se manifestou a Fiscalização:

Assim como existe previsão para se qualificar a multa em caso de ocorrência, em tese, de sonegação, fraude ou conluio, a norma tributária de caráter sancionatório prevê o agravamento da pena quando o sujeito passivo deixa de apresentar esclarecimentos DENTRO DO PRAZO para os pedidos feitos pela fiscalização. Transcreve-se a norma do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação da Lei nº 11.488/2007:

(...)

Os prazos fixados pela fiscalização não são aleatórios, mas tem como referência o disposto no Decreto nº 7.475/2011, que seu artigo 34 prescreve a concessão de prazo de 20 dias para apresentar informações e documentos, sendo esse prazo de 5 dias úteis quando as informações e documentos digam respeito a fatos registrados na escrita contábil ou fiscal ou em declarações apresentadas.

No caso, foi concedido ao sujeito passivo o prazo de 20 dias (10 dias, prorrogados por mais 10) para esclarecer quando foi oferecida à tributação as variações cambiais constantes das folhas 69 e 70 do LALUR 2010 (folhas que foram omitidas na confecção do livro em meio físico entregue à fiscalização). Portanto, trata-se de informação constante de seu LALUR, aplicável, portanto, o prazo de 5 dias úteis, contudo, para que o sujeito passivo não viesse a alegar a exiguidade do prazo em sua defesa, foi concedido 10 dias (uma praxe da fiscalização) sendo-lhe concedida prorrogação de prazo por mais 10 dias, conforme Termo Genérico do qual o sujeito passivo tomou ciência em 03/11/2015 e no qual restou consignada a data do final do prazo para atendimento à fiscalização (09/11/2015) e o motivo do indeferimento do infundado pedido de prorrogação de prazo por mais 30 dias.

O item do Termo de Intimação Fiscal 003 que deixou de ser atendido tem a seguinte redação:

*3. ESCLARECER a razão pela qual as folhas 69 e 70 do LALUR 2010 não foram encadernadas no livro apresentado à fiscalização e INFORMAR quando foram oferecidos à tributação os ajustes relativos às variações cambiais ativas e passivas realizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL que constam do arquivo em formato "pdf" do LALUR relativo ao ano-calendários de 2010 e DEMONSTRAR o que vier a ser alegado mediante a apresentação de documentos.*

A resposta do sujeito passivo foi intempestiva (encaminhou documentos por via postal em 26/11/2015) e **nela não constou nenhuma informação sobre o momento em que as variações cambiais em montante superior a R\$ 100 milhões foi tributada.** O que se viu na resposta apresentada foi uma tentativa de induzir a fiscalização a acreditar que no ano 2008 o sujeito passivo teria optado por tributar as variações cambiais pelo regime de caixa, pois nesse período as variações monetárias decorrentes do câmbio resultaram em receitas de R\$ 138.035.004,58 (segundo

planilha apresentada) e se esse valor tivesse sido adicionado ao resultado daquele período, em 2010 seria necessário reduzir o saldo em igual montante.

Tal indicação ainda importaria em reconhecer que o sujeito passivo deixou de tributar os R\$ 138.035.004,58 em 2008, o que, caso fosse possível, reduziria seu prejuízo apurado no dito período de R\$ 150.631.033,00 para R\$ 12.596.028,42 e, conseqüentemente, comprometeria substancialmente o montante de R\$ 93.495.344,60 que foi aproveitado para reduzir as dívidas parceladas no âmbito da MP 470/2009 (Lei nº 12.249/2010). Como não houve a adição cabível em 2008 caso se tivesse adotado o regime de caixa para o reconhecimento das variações cambiais, a indicação apresentada na planilha revela-se infundada e ilógica.

Conclui-se que o sujeito passivo não atendeu ao que lhe foi requerido no item 3 do Termo de Intimação Fiscal dentro do prazo que lhe foi concedido, sendo aplicável o agravamento da multa nos termos previstos no artigo 44, inciso I, parágrafo 2º, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Em seu recurso, a Contribuinte aduziu o seguinte:

É incontestável que a Fiscalização recebeu e analisou todos os documentos e informações solicitados à Recorrente, de modo que **não houve qualquer prejuízo à atividade fiscalizatória.**

A aplicação da multa de ofício agravada decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por NÃO ATENDIMENTO pelo sujeito passivo de intimação para prestar esclarecimentos, apresentar arquivos e/ou apresentar documentação técnica.

Ou seja, é facultado à autoridade fiscalizadora o agravamento da multa nos casos em que intime o contribuinte e este, de forma desidiosa, deixe de prestar os esclarecimentos e trazer os documentos solicitados, de forma a prejudicar o andamento da fiscalização e o atividade da Autoridade Administrativa de lançamento do crédito tributário – O QUE NÃO OCORREU NO CASO EM APREÇO.

É importante que fique claro, Senhores Julgadores, que a Recorrente atendeu e respondeu à TODAS as solicitações fiscais, jamais causando embaraço ou dificuldades à fiscalização, que sempre teve amplo acesso às suas instalações, não havendo com ser legitimada a incidência de multa de ofício agravada.

Não é demais lembrar que a multa agravada é medida extremada que deve ser aplicada com cautela, somente quando o contribuinte de fato causar embaraços ou dificuldades à Fiscalização.

Como se demonstrou no transcorrer do processo, a Recorrente não apresentou qualquer conduta que embaraçasse ou dificultasse o procedimento de fiscalização, o que é comprovado pela farta documentação que acompanha o lançamento do crédito ora combatido, em que se demonstra o cumprimento pela Recorrente de TODAS as intimações, permitindo à Fiscalização o conhecimento de todas as operações da empresa.

A DRJ assim se manifestou:

A contribuinte foi intimada e não atendeu, no prazo marcado, a solicitação feita no item 3 do Termo de Intimação Fiscal nº 003, não apresentando nenhuma informação

sobre o momento em que as variações cambiais em montante superior a R\$ 100 milhões foram tributadas.

Segundo o autuante:

(...)

Diante do exposto, mantém-se a multa agravada.

A multa de ofício foi agravada pela Autoridade Fiscal em função de a Recorrente ter respondido, apenas em parte, e intempestivamente, ao exigido através do Termo de Intimação Fiscal nº 003.

O item não respondido da referida intimação diz respeito ao questionamento feito pela Autoridade Fiscal a respeito do momento ou época em que teriam sido oferecidos à tributação os ajustes relativos às variações cambiais ativas e passivas referentes ao ano calendário de 2010. Como a Contribuinte não respondeu objetivamente a esse questionamento, a Fiscalização entendeu que seria cabível a imputação de agravamento à multa de ofício, nos termos do art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito:

*§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:*

*a) prestar esclarecimentos;*

De fato, a redação da norma é objetiva. Assim, se déssemos uma interpretação literal aos seus termos, a conclusão óbvia seria de que em não sendo prestados os esclarecimentos requeridos pela Autoridade Fiscal ao sujeito passivo, aplicar-se-ia o agravamento da multa.

Contudo, não creio que essa seja a melhor interpretação para o referido dispositivo.

Imaginemos o caso de intimação em que a Autoridade Fiscal requeira do Contribuinte a comprovação de determinada despesa, com a apresentação de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores. Se por acaso o Contribuinte não responder à Intimação nos termos em que exarada, a consequência lógica de tal conduta seria a glosa das respectivas despesas, pura e simples, sem que a multa tivesse que ser agravada. Isso porque no exemplo colocado não teria havido nenhum prejuízo ou embaraço à atividade fiscal.

Penso que é justamente o caso dos autos. Verificando não ter resposta plausível para justificar a sua omissão em tributar as variações cambiais no período de apuração objeto do procedimento fiscal, a Contribuinte quedou-se inerte, o que levou a Fiscalização a concluir, com absoluta coerência lógica, que tais valores não teriam sido tributados.

De se notar que a conduta apontada pela Fiscalização resume-se a esse único episódio. Assim, se o silêncio do contribuinte não impede que a autoridade fiscal chegue no resultado que chegaria nem obstaculiza ou dificulta o procedimento fiscal, entendo descabido o agravamento da multa.

**Assim, voto por dar provimento ao recurso do Contribuinte neste ponto.**

### **Dos Responsáveis Solidários**

Além de autuar a Contribuinte, a Autoridade Fiscal arrolou os seus diretores à época dos fatos como responsáveis tributários pelo crédito tributário. São eles os Srs. Gilson Christofoli Júnior, Luiz Paulo Sant'Anna e André Gimael Ferraz e Rui Marcelo Ré.

Os respectivos Termos de Responsabilidade Tributária estão acostados aos autos às e-fls. 1.574/1.588 e a fundamentação fática e legal para suas respectivas lavraturas consta do Auto de Infração às e-fls. 1.549/1.550.

Abaixo reproduzo os termos em que a Autoridade Fiscal imputou a Responsabilidade Tributárias aos diretores da empresa fiscalizada:

**Nome**

LUIZ PAULO SANT ANNA

**Responsabilidade Tributária**

Responsabilidade Solidária de Direito

**Motivação**

Luiz Paulo Sant'anna foi identificado como responsável solidário pelos créditos tributários ora lançados porque exercia a função de Diretor-Superintendente e Diretor Industrial na época da ocorrência dos respectivos fatos geradores sendo, por essa razão, responsável pelas infrações à legislação tributária praticadas, em tese, com dolo, conforme prescreve o artigo 135 da Lei nº 5.172/1966. A solidariedade decorre, por sua vez, do disposto no artigo 124 do mesmo diploma legal, pois a empresa na qual exercia a função de executivo obteve benefício direto em razão da apuração e do pagamento a menor de impostos e contribuições relativamente aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2010.

**Enquadramento Legal**

A partir de 01/01/2000

Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66.

**Nome**

ANDRE GIMAEI FERRAZ

**Responsabilidade Tributária**

Responsabilidade Solidária de Direito

**Motivação**

André Gimael Ferraz foi identificado como responsável solidário pelos créditos tributários ora constituídos porque exercia a função de Diretor Administrativo e Financeiro na época da ocorrência dos fatos geradores (constou ainda da DIPJ 2011 – ano-calendário 2010 – como responsável pela pessoa jurídica) sendo, por essa razão, responsabilizado pelas infrações à legislação tributária decorrentes, em tese, de ato doloso e contra ele também são lançados os créditos tributários que deixaram de ser apurados espontaneamente, conforme previsto no artigo 135 da Lei nº 5.172/1966. A solidariedade decorre, por sua vez, do disposto no artigo 124 do mesmo diploma legal, pois a empresa na qual exercia a função de executivo obteve benefício direto em razão da apuração e do pagamento a menor de impostos e contribuições relativamente aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2010.

**Enquadramento Legal**

A partir de 01/01/2000

Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66.

Nome

RUI MARCELO RE

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Direito

Motivação

Rui Marcelo Re foi identificado como responsável solidário pelos créditos tributários ora constituídos porque exercia a função de Diretor de Relações com o Mercado na época da ocorrência dos fatos geradores sendo, por essa razão, responsabilizado pelas infrações à legislação tributária decorrentes, em tese, de ato doloso e contra ele também são lançados os créditos tributários que deixaram de ser apurados espontaneamente, conforme previsto no artigo 135 da Lei nº 5.172/1966. A solidariedade decorre, por sua vez, do disposto no artigo 124 do mesmo diploma legal, pois a empresa na qual exercia a função de executivo obteve benefício direto em razão da apuração e do pagamento a menor de impostos e contribuições relativamente aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2010.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66.

Nome

GILSON CHRISTOFOLI JUNIOR

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Direito

Motivação

Gilson Christofoli Junior foi identificado como responsável solidário pelos créditos tributários ora constituídos porque exercia a função de Diretor na época da ocorrência dos fatos geradores sendo, por essa razão, responsabilizado pelas infrações à legislação tributária decorrentes, em tese, de ato doloso e contra ele também são lançados os créditos tributários que deixaram de ser apurados espontaneamente, conforme previsto no artigo 135 da Lei nº 5.172/1966. A solidariedade decorre, por sua vez, do disposto no artigo 124 do mesmo diploma legal, pois a empresa na qual exercia a função de executivo obteve benefício direto em razão da apuração e do pagamento a menor de impostos e contribuições relativamente aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2010.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66.

Os Recursos dos apontados como Responsáveis Tributários são bastantes semelhantes, contendo alegações que são comuns. As principais são as seguintes:

a) Alguns não eram mais diretores da RENUKA à época dos Fatos Geradores;

b) o cargo exercido por alguns (p.ex.: Diretor de Relações com o Mercado, Diretor Industrial, Diretor Agrícola) abrange funções totalmente estranhas e dissociadas da apuração de tributos, razão pela qual não teriam eles participado de quaisquer atos de gerência na área tributária da empresa fiscalizada;

c) A Autoridade Fiscal e a Julgadora de 1ª instância não teriam conseguido demonstrar, de forma específica e individualizada qual o ato que os Recorrentes teriam praticado com violação à lei, estatuto, contrato social, ou com excesso de poderes (art. 135), ou o efetivo interesse comum na situação que constitua o fato gerador (art. 124);

c) Cerceamento do direito de defesa, haja vista que os Recorrentes não teriam tido conhecimento prévio, de forma pormenorizada, das irregularidades e provas que fundamentaram a sua inclusão no pólo passivo do lançamento. Referida omissão impediria a exata identificação quanto às razões, de fato e de direito, que levaram à responsabilização solidária ora impugnada. No caso em tela, a Autoridade Fiscal, ao proceder ao lançamento, deveria ter demonstrado o ato específico e individualizável praticado pelos Recorrentes que tenha violado à lei, estatuto, contrato social, excesso de poderes ou o efetivo interesse comum na situação que constitua o fato gerador, ônus do qual não teria se desincumbido;

d) Na medida em que a Autoridade Fiscal não conseguiram demonstrar, de forma específica e individualizada qual o ato que o Recorrente teria praticado com violação à lei, estatuto, contrato social, ou com excesso de poderes (art. 135), ou o efetivo interesse

comum na situação que constitua o fato gerador (art. 124), percebe-se que esta utilizou-se de presunções simples para fundamentar a inclusão dos Recorrentes no pólo passivo da exigência.

A decisão recorrida assim se manifestou acerca da matéria (v. e-fls. 4.762):

Assim, está correta a lavratura dos autos de infração em nome dos diretores e deve ser reconhecida a obrigação solidária deles no período de sua administração, gestão ou representação, pois agiram de forma irregular na administração da sociedade, à margem da legalidade, se não praticando diretamente, mas tolerando (culpa in vigilando) a prática de ato irregular, deixando de oferecer à tributação a variação cambial devida nos termos da legislação tributária, não zelando pelo recolhimento dos tributos.

Como é cediço nesta Turma, para se caracterizar a responsabilidade solidária faz-se necessário a individualização do ato praticado pelo apontado como responsável a fim de possibilitar o respectivo enquadramento.

Não é o caso dos autos.

No presente caso, o simples fato de os responsáveis imputados terem sido diretores da empresa, não pode implicar, via de regra, na automática solidarização destes. E foi isso justamente que a Autoridade Fiscal fez. Imputou a Responsabilidade Tributária aos Recorrentes pelo simples fato de ocuparem postos de direção na empresa autuada.

Também considero descabida a fundamentação adotada pela DRJ/RPO para justificar a manutenção do lançamento, calcada na suposta tolerância ou omissão dos diretores às ações que levaram a empresa a infringir a legislação tributária. A conduta dolosa tem de ser detalhada e individualizada aos agentes que praticaram o ato delitivo. Não cabe, em casos tais, dolo eventual ou omissão dolosa.

**Por esses motivos, dou provimento ao recurso de todos os apontados como responsáveis solidários.**

Por todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário da Contribuinte RENUKA DO BRASIL S/A, determinando seja reduzida a base de cálculo da autuação, nos termos do voto condutor, e afastada a qualificação e o agravamento da multa de ofício. Com relação aos apontados como responsáveis solidários, voto por dar provimento aos respectivos recursos para afastá-los do pólo passivo da exigência.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Luiz Augusto de Souza Gonçalves