



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10805.724232/2019-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.763 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2024
Recorrente ATACADÃO SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015

REGIME DE APURAÇÃO DE VARIAÇÕES CAMBIAIS. ALTERAÇÃO. NECESSIDADE DE INFORMAÇÃO EM DCTF. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EQUÍVOCO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO. MERO ERRO FORMAL. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

Constatado que o contribuinte efetiva e materialmente realizou a alteração do seu regime de apuração de variações cambiais, equivocando-se tão somente ao não informar tal modificação em DCTF, há de se buscar no caso a verdadeira essência dos fatos. O mero erro no preenchimento da declaração não é capaz de desfazer os atos praticados pelo contribuinte. Se formalmente o contribuinte se apresentava de uma forma, mas materialmente se comportava de outra, há de prevalecer no caso a substância sobre a forma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso, apenas para cancelar o lançamento do principal de IRPJ e CSLL, vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que lhe negava provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1301-006.763 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10805.724232/2019-63

Relatório

Por bem narrar os fatos, reproduz-se inicialmente o relatório elaborado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (“DRJ/BSB”), o qual será complementado a seguir (fls. 2128/2141 do *e-processo*):

O procedimento fiscal foi instaurado para análise do direito creditório decorrente do saldo negativo de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ do ano de 2015 (Perd/comp nº 13145.98519.310316.1.7.02-8385) e também do direito creditório decorrente de saldo negativo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL do ano de 2015 (Perd/comp nº 05302.95877.290216.1.3.03-9786).

A presente fiscalização foi iniciada 26/09/2018, conforme Termo de Início do Procedimento Fiscal. Neste termo, foi requisitada ao contribuinte a apresentação de documentos sobre alterações estatutárias da sociedade, representantes legais, e informações sobre processos judiciais, administrativos e de consulta perante a Receita Federal.

Em 03/12/2018, o Contribuinte foi intimado, por meio do Temo de Intimação Fiscal nº 01 a justificar divergência entre o valor pleiteado em Perd/comp e o informado em ECF; e a justificar a não inclusão de variações cambiais passivas entre as adições ao Lucro Real no mês de dezembro de 2015. Foi também cientificado da exclusão de espontaneidade relativa ao IRPJ do ano de 2015.

Em decorrência da fiscalização citada e das infrações que serão descritas foram lavrados os autos de infração de IRPJ no valor de R\$ 94.105.381,65, e CSLL no valor de R\$ 31.603.218,85.

QUALIFICAÇÃO DA FISCALIZADA

A fiscalizada é pessoa jurídica de direito privado, formalizada sob a forma de sociedade anônima, e sujeita, no ano de 2015, ao lucro real anual, com estimativas mensais efetuadas com base no balanço/balancete de suspensão/redução.

DOS FATOS RELATIVOS À ANÁLISE DO CRÉDITO

Em análise da Escrituração Contábil Fiscal- ECF de 2015, verificou-se que o valor das adições ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL diminuíram drasticamente no mês de dezembro de 2015 (Registros M300 e M350). Comparando-se as adições de novembro de 2015 com as de dezembro do mesmo ano, constatou-se que a razão da diminuição do valor se deu pela não inclusão, entre as adições no mês de dezembro de 2015, do valor referente às variações cambiais passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30), conforme demonstrado demonstrativo do Termo de Verificação Fiscal (TVF).

O Contribuinte foi intimado, por meio do item 02 do Termo de Intimação Fiscal nº 01, a justificar a não inclusão dessas variações cambiais entre as adições ao Lucro Real no mês de dezembro de 2015.

Em resposta, o contribuinte afirmou, em apertada síntese, que nos anos de 2015 e 2016, esse tomou empréstimos do exterior com a empresa "Carrefour Finance", e que em função destes terem sido contraídos na moeda EURO, a empresa registrava periodicamente a respectiva variação cambial (Real x Euro) sobre essas obrigações.

Para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, contudo, afirmou a fiscalização, o contribuinte adotou, no ano de 2015, a tributação das variações cambiais, com base no

regime de caixa, nos termos do artigo 30 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01. Desse modo, a fim de anular o efeito da variação cambial pelo regime de competência na escrituração contábil, eram feitos ajustes (adições e exclusões) no LALUR e no LACS (Registros M300 e M350 da ECF/2015).

A fiscalização assevera que no ano de 2016, o contribuinte desejando alterar o critério de tributação das variações cambiais de caixa para competência, efetuou ajustes nos termos do artigo 6º Instrução Normativa RFB n.º 1.079/2010, computando na base de cálculo dos impostos, em 31 de dezembro do ano de 2015 (precedente ao da opção - 2016), as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações incorridas até essa data, inclusive as de períodos anteriores ainda não tributadas.

Na carta resposta, o contribuinte informou novamente, em síntese, a alteração pelo critério de reconhecimento das variações cambiais em 2016, com consequente reconhecimento em dezembro de 2015 das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações incorridas (e não liquidadas) até essa data, inclusive as de períodos anteriores ainda não tributadas, conforme excerto da resposta abaixo transcrita no TVF.

Explicando como se operaram os ajustes no mês de dezembro 2015, o contribuinte informou que os valores de R\$ 16.510.000,00 na linha 16 e R\$ 2.916.623,35 na linha 102 dos registros M300/M350 se referiam às variações cambiais anteriores a 2015 que ainda não haviam sido tributadas. Explicou também que o valor de R\$ 932.990.006,38 (dezembro/2015) era o valor da variação cambial do ano de 2015 ainda não liquidada, que seria informada na linha 15 (adição). E que o valor de R\$ 932.990.006,38, seria informado na linha 167 (exclusão), "anulando" a adição de mesmo valor, entretanto o contribuinte não registrou expressamente tais valores em sua ECF, pois optou por registrar somente o valor líquido ($932.990.006,38 - 932.990.006,38 = 0$).

Na resposta, o contribuinte apresentou também os demonstrativos que vinculavam os ajustes do LALUR/LACS (Registros M300 e M350 da ECF/2015) às contas contábeis de registro dessas variações cambiais.

A fiscalização ressaltou que os valores das adições e exclusões no mês de dezembro de 2015 não contemplam os ajustes efetuados pelo contribuinte visando alterar o critério de reconhecimento das variações cambiais de caixa para competência. Ou seja, o valor de R\$ 932.990.006,38 representa a adição a título de variação cambial não liquidada do ano de 2015 que deveria ter sido ajustada ao lucro, sem considerar a mudança no modo de reconhecimento das variações cambiais no ano subsequente.

A fiscalização intimou o contribuinte, por meio do Termo de Intimação Fiscal n.º 03 a apresentar os demonstrativos de variações cambiais mensais do valor principal emprestado, demonstrativo de juros, entre outras informações.

O sujeito passivo foi intimado a apresentar os demonstrativos de cálculo dos valores de juros sobre empréstimos em moeda estrangeira bem como os demonstrativos de variações cambiais mensais desses juros.

No item 06 do Termo de Intimação Fiscal n.º 05, foi requisitado ao contribuinte a apresentação de planilha dos valores mensais dos juros sobre empréstimos em moeda estrangeira referente ao ano de 2015, com demonstração dos valores em moeda nacional e moeda estrangeira, e com indicação das contas contábeis de escrituração dessas despesas.

Em resumo, a fiscalização aduz que as variações cambiais dos juros das operações e moeda estrangeira impactaram o resultado do exercício durante todo o período – de fevereiro a junho na conta de resultado de n.º 936142189 - JUROS FINANCEIRO INTERCOMPANY BELGICA e de junho a dezembro na conta de resultado de n.º 939842203 - VARIAÇÃO CAMBIAL/JUROS EMPREST BELGICA, assim esses valores deveriam mensalmente ser ajustados no LALUR e no LACS (Registros M300 e

M350 da ECF/2015) - pois o critério para reconhecimento das variações cambiais era o regime de caixa. Todavia, os ajustes para "anular" essas despesas na apuração do IRPJ e da CSLL somente ocorreram a partir do mês de setembro do mesmo ano, vez que a conta utilizada como base para os ajustes somente apresentou lançamentos a partir dessa data.

Constatada tal discrepância, o sujeito passivo foi intimado por meio do item 01 do Termo de Intimação Fiscal nº 06, a justificar a razão da não escrituração na conta de nº 212142208 - VARIACAO CAMBIAL/JUROS EMPREST BELGICA, das variações cambiais dos juros dos meses de janeiro a agosto.

O sujeito passivo confirmou o registro das variações cambiais na conta de nº 212142208 em dissonância com o regime da competência, e apresentou um novo demonstrativo das variações cambiais sobre os juros.

Tendo em vista que a conta de nº 212142208 - que serviu de base para os ajustes mensais no LALUR e no LACS (Registros M300 e M350 da ECF/2015) - foi escriturada somente a partir de setembro, a fiscalização calculou as variações cambiais dos juros dos meses de fevereiro a dezembro, para fins de ajustes de adição e exclusão pertinentes.

A fiscalização conclui que embora tenha havido descompasso entre os valores de variação cambial dos juros registrados no resultado do exercício dos meses de fevereiro a agosto e nas bases de cálculos do IRPJ e da CSLL (Registros M300 e M350 da ECF/2015), essa irregularidade afetou apenas as bases de cálculo mensais do imposto/contribuição (IRPJ/CSLL sobre a base estimada), mas não o lucro real (anual) e a base de cálculo da CSLL (anual).

DA OPÇÃO PELO CRITÉRIO DE RECONHECIMENTO DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS EM 2016

O sujeito passivo informou em resposta aos Termos de Intimação Fiscal nº 01 e nº 02, que promoveu ajustes na base de cálculo do IRPJ e da CSLL no mês de dezembro de 2015, pois trocou o critério de reconhecimento das variações cambiais de caixa, em 2015, para competência no ano de 2016.

Em consulta às DCTF de janeiro de 2015, a fiscalização observou que o contribuinte assinalou como critério para reconhecimento das variações cambiais o regime de caixa, entretanto em consulta às DCTF de janeiro de 2016 (cancelada e retificadora), verificou-se que o contribuinte não efetuou a opção pelo regime de competência, vez que em ambas está assinalado como critério de reconhecimento das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, o regime de caixa.

A fiscalização, então, recalculou o lucro real e a base de cálculo da CSLL de 2015, expurgando as alterações promovidas no mês de dezembro em decorrência da alteração do critério de reconhecimento das variações cambiais no ano subsequente, vez que a opção para essa alteração não ocorreu.

INFRAÇÕES APURADAS

1 - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - VARIAÇÕES CAMBIAIS PASSIVAS

O fiscalizado, por não ter alterado o critério de reconhecimento das variações cambiais no ano subsequente (2016), não possuía razões, afirma a fiscalização, para promover as alterações de que trata o artigo 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.079/2010 em dezembro de 2015.

Ao invés desses ajustes, o contribuinte deveria ter adicionado o valor de R\$ 932.990.006,38 referente à variação cambial do ano de 2015 ainda não liquidada (juros e principal). Ou seja, restou o valor de R\$ 919.396.629,73 (R\$ 932.990.006,38 - R\$ 13.593.376,65) que deveria ter sido adicionado ao lucro real (anual) em 2015.

A fiscalização recalculou o imposto referente a essa adição e deduzindo-se o valor de IRPJ a pagar, R\$ 194.185.868,75 (Linha 26, Registro N630 da ECF/2015), chega-se ao valor do imposto devido, sujeito a lançamento de ofício de R\$ 35.663.228,68.

Quanto a CSLL, a fiscalização recalculou a contribuição referente a essa adição e deduzindo-se o valor de CSLL a pagar, R\$ 70.593.079,41 (Linha 21, Registro N670 da ECF/2015), chega-se ao valor da contribuição devida, sujeito a lançamento de ofício de R\$ 12.152.617,27.

2 - MULTA OU JUROS ISOLADOS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Utilizando-se os novos valores ajustados, a fiscalização recalculou o valor de IRPJ devido sobre as bases estimadas mensais. A fiscalização verificou que nos meses de fevereiro, março, maio, julho, agosto e dezembro os recolhimentos efetuados ocorreram em valores inferiores aos devidos.

2015 MES	IRPJ PAGO A MENOR	MULTA ISOLADA 50%
FEVEREIRO	R\$ 33.221,97	R\$ 16.610,99
MARÇO	R\$ 69.096,31	R\$ 34.548,16
MAIO	R\$ 157.418,72	R\$ 78.709,36
JULHO	R\$ 65.730,85	R\$ 32.865,42
AGOSTO	R\$ 60.892,50	R\$ 30.446,25
DEZEMBRO	R\$ 38.516.478,61	R\$ 19.258.239,30

Assim, foi efetuado o lançamento de ofício de multa isolada dos valores constantes no quadro acima.

Da mesma forma foi procedido em relação à CSLL.

2015 MES	CSLL PAGA A MENOR	MULTA ISOLADA 50%
FEVEREIRO	R\$ 11.959,91	R\$ 5.979,96
MARÇO	R\$ 60.874,67	R\$ 30.437,33
MAIO	R\$ 56.670,74	R\$ 28.335,37
JULHO	R\$ 23.663,10	R\$ 11.831,55
AGOSTO	R\$ 21.921,30	R\$ 10.960,65
DEZEMBRO	R\$ 12.153.200,58	R\$ 6.076.600,29

Assim, foi efetuado o lançamento de ofício de multa isolada dos valores constantes no quadro acima.

A contribuinte apresentou impugnação, onde resumidamente alega:

AS NULIDADES DO AUTO DE INFRAÇÃO

Nulidade por vício no procedimento de fiscalização

O Auto de Infração ora impugnado deve ser considerado nulo pelo fato de sua fundamentação fático-probatória ser deficiente, em razão de vício existente no procedimento de fiscalização.

A impugnante assevera que apesar de reconhecer que os valores das adições e exclusões registrados pela Requerente, na sua ECF/2015 (Registros M300 e M350), no período de janeiro a novembro de 2015, estarem em linha com os valores registrados nas contas contábeis da sua ECD do mesmo período, a D. Fiscalização desconsiderou os ajustes

realizados pela empresa em dezembro de 2015 e, com isso, recalculou o lucro real e a base de cálculo da CSLL do referido ano-calendário, lavrando o Auto de Infração ora impugnado para exigir valores de IRPJ e CSLL supostamente devidos.

A referida exigência fiscal, entretanto, não teve como base qualquer análise da vasta documentação entregue pela Requerente durante o período de fiscalização. Na verdade, a conclusão da D. Fiscalização quanto à improcedência dos ajustes realizados em dezembro de 2015 pela Requerente, teve como base uma análise da DCTF de janeiro de 2016.

No entendimento da D. Fiscalização, uma vez que a Requerente não teria assinalado, na referida obrigação acessória, a opção pelo regime de competência no reconhecimento fiscal das variações cambiais, a empresa continuava submetida ao regime de caixa em 2016. Dessa forma, inexistindo alteração no regime de reconhecimento das variações cambiais, não haveria razão para os ajustes realizados em dezembro de 2015.

Vale destacar que, aduz a impugnante, as DCTF da Requerente, referentes ao ano-calendário de 2016, estão anexas ao presente Processo Administrativo (fls. 1.590/1.855). Dessa forma, se a D. Fiscalização as tivesse analisado em conjunto com a ECF/2016, teria verificado que a opção pelo regime de caixa, na DCTF de janeiro de 2016, não passou de um erro, meramente formal, uma vez que o reconhecimento fiscal das variações cambiais pela Requerente, em todo o ano-calendário de 2016, obedeceu ao regime de competência, não tendo havido qualquer arrependimento ou mudança de critério ao longo do ano.

Esse fato, afirma a impugnante, já é suficiente para demonstrar a incorreção do lançamento fiscal ora discutido. Isso porque, um erro de preenchimento de obrigação acessória não pode gerar uma situação insanável para o contribuinte, durante o processo administrativo fiscal, sob pena de violação do princípio da verdade material e enriquecimento ilícito do Estado. Esse é inclusive o entendimento do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), conforme Acórdão no 1301-004.221.

Portanto, assevera a impugnante, a ausência de análise pela D. Fiscalização das DCTF apresentadas pela Requerente, no ano-calendário de 2016, período que inclusive era objeto de fiscalização, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 2/4), ou de qualquer outro documento (como, por exemplo, a ECF/2016) que demonstrasse a forma como as variações cambiais foram efetivamente reconhecidas para fins fiscais pela empresa em 2016 (regime de caixa ou de competência), ofende diretamente o princípio da verdade material.

Alega que teria havido presunção, e suscita, afirmando haver dúvida quanto a prática de infrações, o art. 112 do CTN.

Nulidade do Auto de Infração: erro no quantum debeatur

A D. Fiscalização não teria considerado, no cálculo do IRPJ exigido no Auto de Infração ora impugnado, alguns ajustes devidos, como, por exemplo, os relativos ao PAT e a Lei de Incentivo à Cultura, os quais não foram ponderados para fins de dedução fiscal. Dessa forma, a Requerente procedeu a reapuração dos valores de IRPJ supostamente devidos, em dezembro de 2015, e chegou ao valor de R\$ 29.564.093,00, conforme planilha anexa (doc. no 02).

A existência dessa diferença de valores naturalmente acarreta, na visão da impugnante, a nulidade do presente lançamento, por violação ao disposto nos artigos 3º e 142 do CTN e no artigo 10, inciso V, do Decreto 70.235/72.

O DIREITO

Conforme exposto anteriormente, nos anos-calendário de 2014 e 2015, a Requerente captou empréstimos com empresa vinculada no exterior para fins de financiamento da sua operação no Brasil. Como referidas obrigações foram contraídas em EURO, a empresa registrou, durante o referido período, variações cambiais, as quais foram reconhecidas, para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo regime de caixa.

Para o ano-calendário de 2016, entretanto, a Requerente optou por modificar a forma de tributação das variações monetárias dos seus empréstimos, em função da taxa de câmbio, para o regime de competência, nos termos do parágrafo 1º do artigo 30, da MP 2.158-35/01.

Apesar da sua clara vontade de alterar o regime de reconhecimento fiscal das variações cambiais de caixa para competência, a Requerente, por um lapso, equivocadamente fez constar na sua DCTF de janeiro de 2016 que as variações cambiais permaneceriam sendo reconhecidas fiscalmente pelo regime de caixa, ao invés do regime de competência. Por outro lado, a empresa efetivamente reconheceu as receitas e despesas aplicáveis no cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL pelo regime de competência, ou seja, essencialmente contabilizou e pagou IRPJ e CSLL (devidos com relação aos fatos geradores de 2016) considerando a premissa de que as variações cambiais estavam sujeitas ao regime de competência previsto no parágrafo 1º do artigo 30 da MP 2.158-35/01 (fls. 1.590/1.855).

Frise-se que a Requerente (i) aplicou o regime de competência para o reconhecimento das variações cambiais no lucro real e na base de cálculo da CSLL também no ano-calendário de 2017 (doc. no 03), (ii) não obstante o preenchimento da DCTF de janeiro de 2016, apurou e recolheu o IRPJ e a CSLL mediante o reconhecimento dos efeitos das variações monetárias segundo o regime de competência, em todo o ano de 2016, conforme originalmente pretendido. (iii) ao perceber o equívoco no preenchimento da DCTF de janeiro de 2015, a Requerente tentou proceder à retificação da opção pelo regime de reconhecimento das variações cambiais do ano, mas o sistema não permitiu (doc. nº 04).

Apesar do acima exposto e com base apenas na informação contida no campo de opção do regime de reconhecimento das variações cambiais presente na DCTF de janeiro de 2016 apresentada pela Requerente, a D. Fiscalização considerou não haver razão para os ajustes realizados em dezembro de 2015, uma vez que a Requerente manteve a sua opção pela aplicação do regime de caixa no reconhecimento das variações cambiais, no ano calendário de 2016.

Conforme disposto no artigo 30 da MP 2.158-35/01, as sociedades que auferem variações monetárias relativas às suas obrigações financeiras podem decidir reconhecer os efeitos fiscais de tais variações, para fins da apuração do IRPJ e da CSL, segundo o regime de caixa ou de competência.

Ainda nos termos do artigo 30 da MP 2.158-35/01, a opção do contribuinte pelo regime de caixa ou de competência será válida para todo o ano-calendário, e só poderá ser alterada quando ocorrer elevada oscilação da taxa de câmbio, assim entendida aquela superior ao percentual determinado pelo Poder Executivo.

Vale mencionar que a opção do contribuinte deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (i) no mês de janeiro de cada ano-calendário; ou (ii) no mês posterior ao da ocorrência de elevada oscilação da taxa de câmbio, por intermédio de indicação na DCTF relativa ao período em questão. Tal opção é aplicável de forma simultânea ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS devidos ao longo de todo o ano-calendário.

A impugnante Frisa, por fim, que os artigos 6º e 7º da IN 1.079/10 trazem regulamentação específica acerca da alteração de regime antes da liquidação da obrigação financeira que ensejar o reconhecimento das variações monetárias, ou, mais especificamente, esclarece a necessidade de tributação do estoque acumulado (no caso

de alteração do regime de caixa para competência), bem como indica a necessidade de controle das variações não adicionadas/excluídas (no caso de alteração do regime de competência para caixa).

Desse modo, afirma a impugnante, verifica-se que tanto a MP 2.158-35/01 quando a IN 1.079/10 não contêm qualquer previsão expressa acerca de eventual ajuste ou retificação para a simples correção de erros de preenchimento, como ocorreu no caso da Requerente.

Como já mencionado, na DCTF apresentada em janeiro de 2016 pela Requerente constava, por conta de erro de preenchimento, que as receitas de variação cambial desta empresa seriam reconhecidas fiscalmente pelo regime de caixa e não pelo regime de competência.

Nesse sentido, apesar de a Requerente manter seus registros contábeis e efetuar o recolhimento de seus tributos de acordo com o regime de competência, durante todo o ano-calendário de 2016, a D. Fiscalização considerou que a opção realizada pela empresa seria aquele constante na DCTF de janeiro de 2016, ou seja, aplicação do regime de caixa para o reconhecimento da variação cambial, ainda que esse ato jurídico estivesse eivado por erro.

O erro cometido pela Requerente quando do preenchimento da DCTF de janeiro de 2016 não deve ser considerado um erro substancial, assim entendido aquele que recai sobre a natureza do ato, a identidade do objeto principal da declaração, e as qualidades essenciais do objeto e da pessoa.

Dessa forma, claro está que o erro cometido pela Requerente constitui erro acidental, tendo em vista que concerne às qualidades secundárias ou acessórias da coisa, não se mostrando, assim, motivo determinante da transmissão da obrigação acessória, que deve ser considerada válida com relação a todos os seus demais aspectos e informações.

O mero erro de preenchimento da DCTF de janeiro de 2016, na visão do impugnante, no tocante a eleição acerca do regime para tributação das variações monetárias, objeto do artigo 30 da MP 2.158-35/01, não exprime a real vontade da Requerente e, por conseguinte, não cria direitos e deveres, e tampouco constitui relações jurídicas válidas com relação à declaração de vontade viciada.

Mais especificamente com relação às questões fiscais, o próprio CTN reconhece que a declaração de vontade viciada por "erro" não deve ser considerada quando da apuração do fato gerador das obrigações tributárias, motivo pelo qual prevê, no parágrafo 2º do seu artigo 147, que eventuais erros de preenchimento de declarações fiscais serão retificados de ofício pelas próprias autoridades em procedimento de análise e fiscalização.

Da mesma forma, aduz a impugnante, diversos julgados do E. CARF já reconheceram que eventual erro de preenchimento nas declarações fiscais do contribuinte não implica a criação ou extinção de direitos, cabendo, todavia, ao contribuinte demonstrar (por outros meios de prova) que a realidade dos fatos é diferente daquela declarada ao fisco.

No caso específico da Requerente, o mero erro do preenchimento da DCTF de janeiro de 2016 não muda a sua opção pelo reconhecimento fiscal da variação cambial pelo regime de competência. Isso porque, a apuração do IRPJ e da CSLL da Requerente, no ano-calendário de 2016, foi realizada considerando o reconhecimento das variações cambiais pelo regime de competência, o que não pode ser alterado por uma mera informação em uma obrigação acessória, passível de retificação pela própria D. Fiscalização, nos termos do artigo 147, do CTN.

Importante destacar ainda que, ao perceber o erro cometido no preenchimento da DCTF de janeiro de 2016, a Requerente tentou promover a sua retificação, sendo, entretanto,

impedida pelo sistema da Receita Federal do Brasil (doc. nº 04). Esse fato, sem dúvida nenhuma, revela que houve um efetivo erro no preenchimento da obrigação acessória pela Requerente, mas que a empresa, desde o início, queria reconhecer as variações cambiais pelo regime de competência, no ano calendário de 2016).

Além disso, em 2017, a Requerente fez novamente a opção pela tributação das variações cambiais de acordo com o regime de competência, conforme indicado na DCTF de janeiro de 2017 e nas declarações apresentadas ao longo do ano (doc. no 03). Nem por isso, a empresa realizou, em dezembro de 2016, os ajustes previstos no artigo 6º, da IN 1.079/10. Isso porque, a empresa considerou efetivamente que estava sob o regime de competência, durante todo o ano de 2016.

De acordo com o entendimento do E. CARF, a comprovação da opção feita pelo contribuinte deve ser verificada exatamente pela análise dos documentos fiscais e societários da empresa, documentos estes capazes de demonstrar com precisão a opção efetivamente desejada pelos contribuintes. Nesse sentido, confira-se o quando constou do Acórdão nº 1101 -00.649, de 2012.

Além disso, os livros e as demonstrações fiscais da empresa, bem como a forma segundo a qual os seus tributos foram apurados e recolhidos, são os elementos capazes de demonstrar a vontade intrínseca do contribuinte quando da opção pelo regime de reconhecimento de receitas de variação cambial, além de fazerem prova em favor das empresas, nos termos do artigo 967 do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/18").

Assim, assevera a impugnante, na medida em que restou demonstrado que a apuração do IRPJ e da CSLL da Requerente, com relação ao ano-calendário de 2016, efetivamente considerou os efeitos das variações monetárias incorridas segundo o regime de competência (ao invés do regime de caixa, conforme erroneamente indicado na DCTF de janeiro de 2016), é claro que o mero preenchimento equivocado da obrigação acessória não é suficiente para que as variações monetárias apuradas em 2016 sejam reconhecidas pelo regime de caixa para fins do artigo 30 da MP nº 2.158-35/01.

Consequentemente, conclui a impugnante, o ajuste realizado pela Requerente, em dezembro de 2015, também não é passível de questionamento, uma vez que ele decorreu da aplicação do artigo 6º, da IN 1.079/10. Assim, não assiste razão à D. Fiscalização em recalculando o lucro real e a base de cálculo da CSLL de 2015, expurgando as alterações realizadas pela Requerente, em dezembro de 2015, em razão de alteração do critério de reconhecimento das variações cambiais no ano subsequente.

A impugnante entende que, no presente caso, não se pode afirmar não ser possível a retificação de ofício da DCTF de janeiro de 2016, para alterar o regime de reconhecimento fiscal das variações cambiais da Requerente, de caixa para competência, devido a irretratabilidade dessa opção.

O erro no preenchimento da DCTF, por si só, não deve ser determinante com relação à "escolha" do regime de caixa no ano-calendário 2016, tendo em vista que referido documento constitui mera obrigação acessória, bem como que o restante das evidências disponíveis demonstram claramente que a Requerente reconheceu para fins fiscais, durante todo o ano-calendário de 2016, as variações cambiais de acordo com o regime de competência, deixando claro que a sua opção sempre foi essa.

Dessa forma, restando demonstrado a existência de erro no preenchimento da obrigação acessória, e não mero arrependimento da Requerente durante o ano calendário de 2016, não há qualquer vedação à retificação de ofício da DCTF de janeiro de 2016, para constar que a sua real opção sempre foi o reconhecimento fiscal das variações cambiais de acordo com o regime de competência.

Com isso, afirma a impugnante, não haveria dúvida que o ajuste realizado em dezembro de 2015, decorrente da alteração do regime de reconhecimento fiscal das variações

cambiais em 2016, de caixa para competência, era necessário, nos termos do artigo 6º, da IN 1.079/10. Dessa forma, nenhum ajuste no lucro real e da base de cálculo da CSLL, do ano-calendário de 2015, seria necessário e, conseqüentemente, nenhum valor de tributo seria exigível.

Ad argumentandum - efeitos da desconsideração do regime de competência para o ano de 2016

Caso essa I. DRJ entenda que, de fato, a opção feita pela Requerente na sua DCTF de janeiro de 2016 é irretratável, o que se admite apenas para fins de argumentação, a empresa deveria ter reconhecido as variações cambiais, no ano-calendário de 2016, pelo

regime de caixa e não de competência. Dessa forma, inexistindo mudança de critério para 2016, de fato, a Requerente não poderia ter realizado os ajustes em 31.12.2015, os quais foram questionados pela D. Fiscalização.

Por outro lado, como a Requerente fez a opção, na sua DCTF de janeiro de 2017 (doc. nº 03), pelo reconhecimento fiscal das variações cambiais conforme o regime de competência, essa empresa deveria, nos termos do artigo 6º, da IN 1.079/10, reconhecer na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, devidos em 31.12.2016, as variações monetárias dos diretos de crédito e das obrigações incorridas até aquela data, inclusive as de períodos anteriores ainda não tributadas.

Nesse caso, aduz a impugnante, o reconhecimento do ajuste decorrente da alteração de regime de reconhecimento fiscal das variações cambiais de caixa para competência deveria ocorrer ou em 31.12.2015 ou em 31.12.2016 (ou ainda em outubro de 2017, quando houve a liquidação dos contratos de empréstimos ora discutidos). Assim, os valores questionados pela D. Fiscalização são, em último caso, uma mera antecipação do ajuste que deveria ser realizado em dezembro de 2016.

Dessa forma, afirma a impugnante, a infração cometida pela Requerente seria o descumprimento do regime de caixa, pois teria reconhecido, em 31.12.2015, receitas e despesas relativas à 31.12.2016. Como, entretanto, não existe qualquer previsão em lei que fundamente lançamento ou diferença de tributo ou ainda imputação de penalidade pelo descumprimento do regime de caixa (o artigo 285 do RIR/18 trata apenas da inobservância ao regime de competência), não haveria base legal para a presente autuação fiscal.

Além disso, realizando uma comparação entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, considerando a realização dos ajustes previstos no artigo 6º da IN 1.079/10, em 31.12.2015 (como a Requerente acha correto) e em 31.12.2016 (como quer a D. Fiscalização fazer parecer correto), a Requerente chega à conclusão que a forma como ela reconheceu fiscalmente as variações cambiais (regime de caixa em 2015 e de competência em 2016), seria mais benéfica para os cofres públicos, conforme demonstrativo abaixo (doc no 02).

A inaplicabilidade da multa isolada, da multa de ofício e dos juros sobre as multas

A inaplicabilidade da multa isolada de 50% - dezembro de 2015

Conforme demonstrado ao longo desta Impugnação, no caso em análise é totalmente improcedente a exigência de multa, seja ela punitiva ou isolada, pois os tributos ora questionados não são devidos pela Requerente. Ainda, entretanto, que se admita a possibilidade de cobrança da multa no caso em tela, o que se considera apenas para fins de argumentação, tem-se que ela somente poderia ser exigida uma única vez e não duas, como pretende a D. Fiscalização.

Alegar que a multa isolada é aplicada em infração distinta daquela da multa de ofício revela um formalismo descabido, aduz a impugnante, e totalmente dissonante de

qualquer razoabilidade jurídica e interpretativa. Por mais que o artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15.6.2007 ("Lei 11.488/07") tenha alterado a redação do artigo 44 da Lei 9.430/96, base legal para a aplicação de penalidades de ofício e isolada, não houve alteração material na sistemática de aplicação de ambas as penalidades.

E foi justamente por tal razão que a Súmula CSRF nº 105, de 8.12.2014, em nenhum momento impôs limitações temporais à vedação para aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício.

Independentemente se antes ou depois da publicação da Lei 11.488/07, o que deve ficar claro, na visão do impugnante, é que a impossibilidade de aplicação simultânea da multa de ofício e multa isolada decorre do chamado princípio penal da consunção, segundo o qual, como já consolidado na jurisprudência, quando a primeira conduta se afigura como mero meio para a obtenção do resultado previsto na segunda, a penalidade aplicável à segunda conduta necessariamente prevalece sobre a da primeira.

Pelo acima exposto, resta, portanto, demonstrada a necessidade de cancelamento da multa isolada de 50%, aplicada simultaneamente com a multa de ofício no mês de dezembro de 2015.

A inaplicabilidade da multa isolada de 50% - fevereiro, março, maio, julho e agosto de 2015

Conforme exposto anteriormente, além das variações cambiais decorrentes dos empréstimos (principal), a Requerente também reconheceu, no ano-calendário de 2015, variações cambiais, decorrente dos juros previstos nos contratos de empréstimo objeto do presente Processo Administrativo. Referidos valores foram reconhecidos, até agosto de 2015, na mesma conta contábil em que se reconhecia a parcela dos juros, ou seja, 212142186 - JUROS FINANCEIROS INTERCOMPANY BÉLGICA.

A partir de setembro de 2015, a Requerente alterou o seu procedimento e passou a segregar o valor dos juros e da sua respectiva variação cambial, registrando essa última na conta nº 212142208 - VARIAÇÃO CAMBIAL/JUROS EMPREST BÉLGICA. O saldo dessa conta era utilizado para calcular as adições e exclusões a serem realizadas pela empresa, no seu e-LALUR e e-LACS, para fins do cálculo das estimativas mensais de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2015.

Devido a esse procedimento adotado pela Requerente até agosto de 2015, as variações cambiais das parcelas dos juros dos empréstimos desse período não foram reconhecidas na conta nº 212142208 - VARIAÇÃO CAMBIAL/JUROS EMPREST BÉLGICA. Por esse motivo, a D. Fiscalização entendeu que houve recolhimento a menor das estimativas de IRPJ e CSLL, nos meses de fevereiro, março, maio, julho e agosto de 2015 e, por isso, imputou multa isolada de 50% sobre esses valores.

Primeiramente, é importante destacar que, como houve exigência de IRPJ e CSLL ao final do ano-calendário, não há que se falar em qualquer imposição de multa isolada, conforme descrito no item anterior da presente Impugnação.

Além disso, como reconhecido pela D. Fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal, a forma como a Requerente contabilizou as variações cambiais sobre os juros relativos aos empréstimos, ainda que não tenham ocorrido os ajustes fiscais pelo regime de caixa, no período de janeiro a agosto de 2015, não impactou na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL anuais, uma vez que esses valores foram ajustados na estimativa mensal de setembro, não havendo, portanto, qualquer prejuízo ao Fisco.

Nesse sentido, é importante destacar que o artigo 285, do RIR/18, determina que a inexistência quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução ou de reconhecimento de lucro somente tem relevância se dela resultar: (i) postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior àquele em

que seria devido; ou (ii) redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração

Dessa forma, conforme disposto no artigo 285, do RIR/18, a inobservância do regime de competência apenas tem relevância fiscal quando resultar em prejuízo para o Fisco, seja ele decorrente da redução ou da postergação do IRPJ e da CSLL devidos. Nesses casos, as Autoridades Fiscais estariam autorizadas a recompor o lucro real dos períodos cujas despesas/custos influenciaram o resultado do exercício e aplicar as penalidades cabíveis (multa de ofício ou multa isolada).

No presente caso, entretanto, não houve qualquer postergação de pagamento de imposto para período subsequente ou redução indevida do lucro real (ou da base de cálculo da CSL), do ano-calendário de 2015, conforme reconhecido pela própria D. Fiscalização (fl. 1.906). Por esse motivo, nos termos do artigo 285, do RIR/18, não há qualquer fundamentação para a exigência de imposto ou multa de ofício.

Se houvesse algum valor passível de cobrança no presente caso, o que se admite apenas para fins de argumentação, seria de multa de mora de 20% e de juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto, em decorrência de inexistência quanto ao período de competência.

A multa de ofício de 75% não pode ser aplicada

Ainda que a presente autuação pudesse ser considerada procedente, o que se admite para fins de argumentação, a multa de 75% aplicada pela D. Fiscalização se configura desproporcional à suposta infração cometida, devendo ser reduzida para um valor mais justo e adequado à sua conduta.

A impossibilidade de aplicação de juros SELIC sobre as multas

A Requerente destaca ainda que, mesmo na hipótese de serem mantidos quaisquer valores a título de multa, seja de ofício ou isolada, por essa I. DRJ, o que se coloca somente para argumentar, a atualização desses valores não poderá ser feita com a incidência de juros pela taxa SELIC, já que o E. CARF se manifestou diversas vezes no sentido de que tais multas não são atualizáveis.

Contribuição social sobre o lucro líquido

Considerando as informações trazidas pela D. Fiscalização, que ensejaram a instauração de um único Processo Administrativo para a cobrança dos pretensos débitos de IRPJ e CSLL, cumpre destacar que à CSLL são aplicadas as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, observada a legislação específica quanto à alíquota e base de cálculo (artigo 57 da Lei nº 8.981, de 20.1.1995 - "Lei 8.981/95" - e artigo 28 da Lei 9.430/96).

Assim sendo, são válidos os argumentos de fato e de Direito apresentados anteriormente, que justificam a legalidade do procedimento adotado pela Requerente também para efeitos de recolhimento da CSLL. Dessa forma, tendo demonstrado na presente Impugnação, a improcedência da autuação de IRPJ, torna-se, também, improcedente a exigência relativa à CSLL.

Em sessão de 06/05/2020, a DRJ/BSB julgou a impugnação do contribuinte improcedente, nos termos da ementa abaixo transcrita (fls. 2127 do *e-processo*):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015.

Ementa: REGIME DE APURAÇÃO DE VARIAÇÕES CAMBIAIS

As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), bem como da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação, segundo o

regime de caixa. MUDANÇA DE REGIME. VARIAÇÃO CAMBIAL

A partir do ano-calendário de 2011, a opção pelo regime de competência deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) por intermédio da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) relativa ao mês de adoção do regime.

Não será admitida DCTF retificadora, fora do prazo de sua entrega, para a comunicação de mudança de regime.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

É cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC.

A cobrança de juros de mora está em conformidade com a legislação vigente, não sendo da competência desta instância administrativa a apreciação da inaplicabilidade/constitucionalidade de atos legais.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

Veja-se abaixo os fundamentos do voto do relator (fls. 2141/2147 do *e-processo*):

AS NULIDADES DO AUTO DE INFRAÇÃO**Nulidade por vício no procedimento de fiscalização**

O impugnante alega que o auto de Infração deveria ser considerado nulo pelo fato de sua fundamentação fático-probatória ser deficiente, em razão de vício existente no procedimento de fiscalização.

Na verdade, neste item a impugnante discute o mérito, pois inclusive discute a questão de não constar na DCTF a pretensa alteração de regime de apuração. Este é justamente o mérito da questão.

Na verdade não há nulidade no procedimento fiscal, pois houve diversas intimações e vasta documentação probatória de tudo o que foi apurado nestes autos.

Quanto a não formalização da opção na DCTF, como já afirmado, será objeto de julgamento de mérito.

Portanto, rejeito a arguição de nulidade.

Nulidade do Auto de Infração: erro no quantum debeatur

A impugnante suscita outra nulidade referente a uma diferença de base de cálculo.

Primeiramente, observa-se que se houvesse diferenças essas seriam tratadas no mérito, não seriam tratadas como nulidade.

Adicionalmente, a impugnante não conseguiu provar, nem indício, de que essas diferenças apontadas teriam relação com as infrações aqui guerreadas.

Portanto, rejeito também essa arguição de nulidade.

O DIREITO

A Requerente alega ter optado por modificar a forma de tributação das variações monetárias dos seus empréstimos, em função da taxa de câmbio, para o regime de competência, nos termos do parágrafo 1º do artigo 30, da MP 2.158-35/01.

A Requerente alega, que por um lapso, equivocadamente fez constar na sua DCTF de janeiro de 2016 que as variações cambiais permaneceriam sendo reconhecidas fiscalmente pelo regime de caixa, ao invés do regime de competência. Por outro lado, a empresa efetivamente reconheceu as receitas e despesas aplicáveis no cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL pelo regime de competência, ou seja, essencialmente contabilizou e pagou IRPJ e CSLL (devidos com relação aos fatos geradores de 2016) considerando a premissa de que as variações cambiais estavam sujeitas ao regime de competência previsto no parágrafo 1º do artigo 30 da MP 2.158-35/01.

A impugnante afirma manter seus registros contábeis e efetuar o recolhimento de seus tributos de acordo com o regime de competência, durante todo o ano calendário de 2016, a D. Fiscalização considerou que a opção realizada pela empresa seria aquele constante na DCTF de janeiro de 2016, ou seja, aplicação do regime de caixa para o reconhecimento da variação cambial, ainda que esse ato jurídico estivesse eivado por erro.

A Instrução Normativa RFB nº 1.079/2010, utilizada pelo contribuinte para fazer as alterações ocorridas reza no art. 6º:

Art. 6º Na hipótese de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de caixa para o critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de competência, deverão ser 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.

Contudo a mesma Instrução Normativa RFB nº 1.079/2010 tem diversas outras determinações, a saber:

Art. 2º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), bem como da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação, segundo o regime de caixa.(grifei)

Do artigo acima, percebe-se que o critério para reconhecimento das variações cambiais, em regra, é pelo regime de caixa.

Por outro lado, no artigo 3º do ato normativo é facultado ao contribuinte o reconhecimento das variações cambiais pelo regime de competência, desde que seja efetuada tal opção.

Art. 3º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo dos tributos referidos no art. 2º, segundo o regime de competência.

§ 1º A opção prevista no caput aplicar-se-á, de forma simultânea, a todo o ano calendário e a todos os tributos referidos no art. 2º.

§ 2º A partir do ano-calendário de 2011, o direito de optar pelo regime de competência de que trata o caput somente poderá ser exercido no mês de janeiro ou no mês do início de atividades.

Ou seja, é possível a troca do regime de reconhecimento de receita, contudo a referida opção deve ser comunicada à Receita Federal por meio da DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais relativa ao mês da adoção, de acordo com o art. 4º, a saber:

Art. 4º A partir do ano-calendário de 2011, a opção pelo regime de competência deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) por intermédio da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) relativa ao mês de adoção do regime.

Parágrafo único. Não será admitida DCTF retificadora, fora do prazo de sua entrega, para a comunicação de que trata o caput. (grifado)

Observe que a norma prevê expressamente que não será admitida retificadora para essa comunicação fora do prazo. Importante parágrafo, pois a impugnante tentou fazer a retificação a destempo (doc. 4, fl. 2.119), e não conseguiu.

Ou seja, a norma já previu essas retificações fora do prazo, e as vedou.

Em consulta às DCTF de janeiro de 2015, observa-se que o contribuinte assinalou como critério para reconhecimento das variações cambiais o regime de caixa. Em consulta às DCTF de janeiro de 2016 (cancelada e retificadora), observa-se que o contribuinte não efetuou a opção pelo regime de competência, vez que em ambas está assinalado como critério de reconhecimento das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, o regime de caixa.

Conforme já frisado, a tentativa de mudança de regime não foi concretizada, então o que sobra é o regime de caixa.

Uma vez que a opção por mudança de critério não foi realizada, ou seja, no ano de 2016 o critério para reconhecimento das variações cambiais permaneceu pelo regime de caixa, não houve razão para que os ajustes em dezembro de 2015 fossem efetuados.

Quanto a alegação de erro, há além da declaração original uma retificadora, ambas sem a alteração para o regime de competência. Apenas conforme a tela acostada (Doc. 04) pelo impugnante que tem data de 24/03/2016 é que o contribuinte tentou proceder tal alteração, e conforme a norma o sistema não deixou.

Na verdade, não estamos diante de mero erro, como colocar um valor errado ou em uma conta diferente, estamos diante de uma opção não realizada. Dessa forma, pelo que está posto inclusive Instrução Normativa RFB nº 1.079/2010, em seu artigo 4º, parágrafo único, não há como esta instância aceitar a alteração do regime de apuração de caixa para competência sem ferir a norma posta.

A respeito de seguir os atos normativos expedidos pela RFB a Portaria MF nº 341 de 12 de julho de 2011, dispõe no art. 7º:

Art. 7º São deveres do julgador:

I - exercer sua função pautando-se por padrões éticos, em especial quanto à imparcialidade, à integridade, à moralidade e ao decoro;

II - zelar pela dignidade da função, sendo-lhe vedado opinar publicamente a respeito de questão submetida a julgamento;

III - observar o devido processo legal, zelando pela rápida solução do litígio;

IV - cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido; e

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos. (grifado)

Dessa forma, não há como esta instância superar o parágrafo único do art. 4º Instrução Normativa RFB nº 1.079/2010.

A impugnante, ainda alega que não haveria base legal para a autuação, pois teria descumprido o regime de caixa, ademais sua contabilidade 2015/2016 seria mais benéfica para o fisco.

Conforme relatado a contribuinte fez ajustes que decorreram menos tributos. Sendo assim, a fiscalização cumpriu dever vinculado de apurar os tributos conforme a legislação e a opção do contribuinte pelo regime de caixa.

Destarte, não há reparos a fazer no lançamento fiscal.

A inaplicabilidade da multa isolada, da multa de ofício e dos juros sobre as multas

A inaplicabilidade da multa isolada de 50% - dezembro de 2015

A referida multa de 50% esta prevista no normativo abaixo, a saber:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas (...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Ou seja, não há opção administrativa senão lançar e julgar procedente a referida multa, pois, as estimativas foram pagas a menor.

A inaplicabilidade da multa isolada de 50% - fevereiro, março, maio, julho e agosto de 2015

Primeiramente, conforme item anterior, não há opção administrativa senão lançar, pois estes valores foram determinados de acordo com a legislação supracitada.

Ainda, mesmo que a forma pela qual o contribuinte contabilizou suas variações cambiais devido aos empréstimos não tenham impactado a base de cálculo do Lucro Real em 31 de dezembro, não estamos tratando disso, estamos tratando das estimativas

mensais. E nem adianta argumentar que teria havido ajuste das estimativas em setembro, pois o fato é que nos meses citados as estimativas ocorreram a menor.

Destarte, não há reparos a fazer neste item.

A multa de ofício de 75% não pode ser aplicada

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual basicamente reitera todos os seus argumentos de defesa. A respeito do acórdão da DRJ/BSB, o contribuinte levanta a sua nulidade por ausência de manifestação expressa sobre todos os argumentos levantados em impugnação.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 26/10/2020 (fls. 2318 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 23/11/2020 (fls. 2320 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, é tempestiva a defesa apresentada e, por isso, deve ser analisada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Nulidade do acórdão recorrido por falta de descrição clara e precisa da motivação para manutenção do auto de infração

Segundo advoga o contribuinte, *“para que uma decisão administrativa seja devidamente motivada, é necessário que a Autoridade Julgadora analise todos os argumentos trazidos pelo contribuinte e fundamente o seu acolhimento ou afastamento. Não se pode admitir, assim, que uma decisão simplesmente reproduza o disposto no Auto de Infração, examine apenas parte dos argumentos de defesa do contribuinte, que se omita em relação a pontos importantes levantados pela defesa ou ainda que simplesmente julgue improcedentes os*

argumentos apresentados na defesa sem qualquer análise ou justificativa” (fls. 2330 d e-processo).

E cita um precedente deste Conselho (acórdão nº 3401-005.938), segundo o qual *“É nula, por ausência de motivação, a decisão que deixa de analisar um dos fundamentos invocados pelo contribuinte em sua impugnação e que, de forma autônoma, é capaz de infirmar a conclusão alcançada pelo órgão julgador na parte dispositiva do julgado”*.

Ocorre que este raciocínio não nos parece aplicável ao presente caso.

O contribuinte menciona especificamente dois argumentos, os quais, casos analisados, seriam suficientes para justificar o cancelamento do auto de infração. O primeiro de que o artigo 147 do CTN obrigaria a autoridade fiscal a revisar de ofício os erros cometidos em preenchimento de obrigações; e o segundo que os ajustes não trouxeram qualquer prejuízo aos cofres públicos, pois seriam, em último caso, mera antecipação do efeito a ser reconhecido em dezembro de 2016, em razão da opção expressa em 2017 pelo regime de competência.

O acórdão recorrido, todavia, não concorda com a aludida alegação de “erro no preenchimento da declaração”. Essa questão, aliás, reflete o próprio mérito da discussão. Isto porque o contribuinte por um lado defende que a não opção em DCTF pelo regime de competência configuraria um mero equívoco formal, ao passo que a fiscalização, com o que concordou a DRJ/BSB, entende que o contribuinte teria realmente optado pelo regime de caixa, já que ele não teria expressamente informado a aludida opção, nos termos do artigo 4º da IN nº 1.079/2010.

O que o artigo 147, §2º do CTN determina é que *“Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela”*, todavia, não haveria que se falar em erro quando o próprio contribuinte deixou de informar a sua opção expressa pelo regime de competência.

A DRJ/BSB, portanto, não vislumbra um erro passível de retificação, mas um desrespeito ao prescrito pelo artigo 4º da IN nº 1.079/2010. E ela é expressa nesse sentido, veja-se (fls. 2144 do e-processo):

Na verdade, **não estamos diante de mero erro, como colocar um valor errado ou em uma conta diferente, estamos diante de uma opção não realizada**. Dessa forma, pelo que está posto inclusive Instrução Normativa RFB nº 1.079/2010, em seu artigo 4º, parágrafo único, não há como esta instância aceitar a alteração do regime de apuração de caixa para competência sem ferir a norma posta.

[grifamos]

Logo, nenhuma nulidade nesse ponto. Ainda que ele não tenha mencionado expressamente o dispositivo legal mencionado pelo contribuinte em sede de impugnação, ele tratou de explicitar as razões pertinentes à formação da convicção dos julgadores, estando devidamente fundamentado. Veja-se nesse sentido alguns precedentes deste Conselho:

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado. (acórdão nº 2401-011.244. Processo nº 13603.728813/2019-39. Sessão de 13/07/2023)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. JULGAMENTO DE PISO. FALTA DE APRECIÇÃO DE ARGUMENTOS. INOCORRÊNCIA. Não caracteriza omissão o fato de o julgador não se manifestar expressamente sobre todos os argumentos postos pelo recorrente, sendo reconhecido pela jurisprudência que o órgão julgador não é obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre aqueles que entender necessários para o julgamento do feito. de acordo com seu livre convencimento fundamentado, não caracterizando omissão ou ofensa à legislação infraconstitucional o resultado diferente do pretendido pela parte. (Acórdão nº 2202-007.922. Processo nº 12269.000075/2007-11. Sessão de 03/02/2021)

Com relação ao segundo ponto, de que os ajustes não teriam acarretado qualquer prejuízo aos cofres públicos, pois seriam, em último caso, mera antecipação do efeito a ser reconhecido em dezembro de 2016, o acórdão recorrido também entendeu que ele não seria suficiente para acarretar o cancelamento da infração.

Segundo se verifica da própria decisão, *“contribuinte fez ajustes que decorreram menos tributos. Sendo assim, a fiscalização cumpriu dever vinculado de apurar os tributos conforme a legislação e a opção do contribuinte pelo regime de caixa.”* (fls. 2145 do e-processo)

Ou seja, pouco importa o fato de os ajustes não terem acarretado prejuízo aos cofres públicos, se – na visão da fiscalização – eles ocasionaram alterações indevidas na base de cálculo dos tributos do período.

Indefiro portanto a nulidade suscitada pelo recurso voluntário.

Nulidade do auto de infração por vício na fiscalização e por erro na base de cálculo

Nesse ponto, o acórdão recorrido não merece qualquer reparo.

O contribuinte questiona o procedimento de fiscalização, o qual, em sua visão, teria levado em conta tão somente um campo de sua DCTF, do qual constaria a opção equivocada pelo regime de caixa, desconsiderando toda a documentação entregue no curso da fiscalização e que demonstraria inequivocamente a opção pelo regime de competência.

Todavia, como já advertido pela DRJ/BSB, *“Na verdade, neste item a impugnante discute o mérito, pois inclusive discute a questão de não constar na DCTF a pretensa alteração de regime de apuração. Este é justamente o mérito da questão.”* (fls. 2141 do e-processo).

O mesmo ocorre com relação ao erro quanto uma suposta diferença na base de cálculo, já que segundo o contribuinte, *“a Fiscalização não considerou, no cálculo do IRPJ exigido no Auto de Infração, alguns ajustes devidos, como, por exemplo, os relativos ao PAT e a Lei de Incentivo à Cultura, os quais não foram ponderados para fins de dedução fiscal.”* (fls. 2334 do e-processo).

Ocorre que, a nosso ver, eventuais ajustes na apuração da base de cálculo tributável devem ser objeto do mérito da presente demanda, pois se confundem com o próprio objeto do que fora apurado e tributado.

Em vista disso, rejeito as preliminares de nulidade do lançamento, por entender que os argumentos levantados se confundem com o próprio mérito da demanda, o que será objeto de tópico próprio.

Mérito**Opção pelo critério de reconhecimento das variações cambial em 2016 – Adições não computadas na apuração do lucro real – Variações cambiais passivas**

Ao que nos consta, o mérito da presente questão não demanda maiores complexidades e envolve basicamente uma divergência de entendimento entre contribuinte e fiscalização no que toca à opção quanto regime de reconhecimento das variações cambiais.

No ano de 2016, o contribuinte desejando alterar o critério de tributação das variações cambiais de caixa para competência, efetuou ajustes nos termos do artigo 6º da IN nº 1.079/2010, computando na base de cálculo dos impostos, em 31/12/2015, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações incorridas até essa data, inclusive as de períodos anteriores ainda não tributadas.

A fiscalização, todavia, não aceitou tais ajustes por considerar que o contribuinte não teria realizado a opção pelo regime de competência. Segundo consta do termo de verificação fiscal, *“uma vez que a opção por mudança de critério não foi realizada, ou seja, no ano de 2016 o critério para reconhecimento das variações cambiais permaneceu pelo regime de caixa, não houve razão para que os ajustes em dezembro de 2015 fossem efetuados”* (fls. 1908 do e-processo).

A fiscalização não analisou os ajustes propriamente ditos porque ela sequer considerou que eles fossem possíveis de ser realizados, tendo em vista a não opção pelo regime de competência na DCTF, nos termos do que estabelece a IN nº 1.079/2010, abaixo transcrita:

Art. 3º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo dos tributos referidos no art. 2º, segundo o regime de competência.

§ 1º A opção prevista no caput aplicar-se-á, de forma simultânea, a todo o ano calendário e a todos os tributos referidos no art. 2º.

§ 2º A partir do ano-calendário de 2011, **o direito de optar pelo regime de competência de que trata o caput somente poderá ser exercido no mês de janeiro ou no mês do início de atividades.**

Art. 4º A partir do ano-calendário de 2011, **a opção pelo regime de competência deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) por intermédio da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) relativa ao mês de adoção do regime.**

Parágrafo único. Não será admitida DCTF retificadora, fora do prazo de sua entrega, para a comunicação de que trata o caput. (grifado)

Assim, foram expurgados de dezembro de 2015 os valores de R\$ 16.510.000,00 na linha 16 e R\$ 2.916.623,35 na linha 102 dos registros M300/M350 que se referiam às variações cambiais anteriores a 2015 que ainda não haviam sido tributadas. Do mesmo modo, foi adicionado às bases de cálculo dos tributos o valor de R\$ 932.990.006,38 referente à variação cambial do ano de 2015 ainda não liquidada (principal e juros).

O que se tem no presente caso é que o contribuinte, por um lapso, fez constar na sua DCTF de janeiro de 2016 que as variações cambiais permaneceriam sendo reconhecidas pelo regime de caixa. Na prática, todavia, a empresa efetivamente reconheceu as receitas e despesas aplicáveis no cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL pelo regime de competência, ou seja, essencialmente contabilizou e pagou IRPJ e CSLL (devidos com relação aos fatos geradores de 2016) considerando a premissa de que as variações cambiais estavam sujeitas ao regime de competência previsto artigo 30, §1º, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

A DRJ/BSB ratificou o procedimento fiscal que entendeu pela impossibilidade dos ajustes em razão de o contribuinte não ter assinalado a opção em sua DCTF, conforme determina a IN nº 1.079/2010 (fls. 2144 do *e-processo*):

Em consulta às DCTF de janeiro de 2015, observa-se que o contribuinte assinalou como critério para reconhecimento das variações cambiais o regime de caixa. Em consulta às DCTF de janeiro de 2016 (cancelada e retificadora), observa-se que **o contribuinte não efetuou a opção pelo regime de competência, vez que em ambas está assinalado como critério de reconhecimento das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, o regime de caixa.**

Conforme já frisado, **a tentativa de mudança de regime não foi concretizada, então o que sobra é o regime de caixa.**

Uma vez que a opção por mudança de critério não foi realizada, ou seja, no ano de 2016 o critério para reconhecimento das variações cambiais permaneceu pelo regime de caixa, não houve razão para que os ajustes em dezembro de 2015 fossem efetuados.

O delegado da DRJ é bastante claro ao asseverar que a não observância dos atos normativos gera um impasse intransponível para os agentes administrativos, os quais se encontram estritamente vinculados aos seus termos. Segundo consta do acórdão recorrido (fls. 2144 do *e-processo*):

[...] pelo que está posto inclusive Instrução Normativa RFB nº 1.079/2010, em seu artigo 4º, parágrafo único, **não há como esta instância aceitar a alteração do regime de apuração de caixa para competência sem ferir a norma posta.**

A respeito de seguir os atos normativos expedidos pela RFB a Portaria MF nº 341 de 12 de julho de 2011, dispõe no art. 7º:

Art. 7º São deveres do julgador:

[...]

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, **bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.**

Dessa forma, **não há como esta instância superar o parágrafo único do art. 4º Instrução Normativa RFB nº 1.079/2010.**

É importante asseverar ainda que o contribuinte tentou retificar a sua DCTF – que já era inclusive uma retificadora – para fazer constar a opção pelo regime de competência, o que não foi aceito pelo sistema, pois conforme advertido pela DRJ/BSB, “*a norma prevê expressamente que não será admitida retificadora para essa comunicação fora do prazo.*” (fls. 2144 do *e-processo*). De fato, o artigo 4º, parágrafo único, da IN nº 1.079/2010 é expresso ao consignar que “*Não será admitida DCTF retificadora, fora do prazo de sua entrega, para a comunicação de que trata o caput.*”

A bem da verdade, a DRJ/BSB está absolutamente correta em suas razões. Ao que nos parece, não é dado aos agentes administrativos a possibilidade de inobservância dos atos administrativos regulamentares. No caso, a IN nº 1.079/2010 estipula expressamente que: (i) “*a opção pelo regime de competência deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) por intermédio da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF)*” (artigo 4º, *caput*); e que (i) “*não será admitida DCTF retificadora, fora do prazo de sua entrega, para a comunicação*” (artigo 4º, parágrafo único).

Todavia, se não é dado às Delegacias de Julgamento a possibilidade de deixar de observar o entendimento expresso da Receita Federal expresso em atos normativos, é possível que os julgadores do CARF, ao analisar tais comandos, o interpretem sob uma nova perspectiva a partir de um confronto com o que se encontra previsto pelas normas jurídicas postas pelo legislador, de modo que a sua correta compreensão passa impreterivelmente pela compreensão de todo o ordenamento jurídico posto.

Por esse aspecto, é indispensável observar o que prevê o artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 no que diz respeito ao regime de apuração das variações cambiais, mais especificamente a respeito da possibilidade de alteração, senão vejamos:

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

§1º **À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.**

§2º **A opção prevista no § 1o aplicar-se-á a todo o ano-calendário.**

§3º **No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.**

§4º A partir do ano-calendário de 2011:

I - **o direito de efetuar a opção pelo regime de competência de que trata o § 1º somente poderá ser exercido no mês de janeiro;** e

[...]

§6º **A opção ou sua alteração, efetuada na forma do § 4º, deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil:**

I - **no mês de janeiro de cada ano-calendário,** no caso do inciso I do § 4º; ou

§7º **A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto no § 6º.**

[grifamos]

Em seu recurso voluntário, o contribuinte faz uma análise bastante precisa e acertada da legislação de regência da matéria. Em suas palavras (fls. 2167/2168 do *e-processo*):

69. Desse modo, verifica-se que tanto a MP 2.158-35/01 quando a IN 1.079/10 trazem **duas regras distintas para regulamentar os procedimentos de alteração do regime de tributação de variações cambiais: (i) uma regra de caráter material**, segundo a qual a empresa que alterar a regra para o regime de competência **deverá tributar o estoque acumulado em períodos anteriores**, e (ii) uma regra de **caráter formal**, segundo a qual essa **mudança deverá ser informada na DCTF de janeiro do ano da mudança**.

[grifamos]

Somado a isso, diríamos que há um segundo aspecto a ser considerado pela regra de caráter material, pois para além da necessidade de se tributar o estoque acumulado de períodos anteriores, a partir de janeiro a tributação já deverá ser feita levando-se em conta o regime de competência. E por isso a necessidade de uma regra de caráter formal, cujo objetivo é dar publicidade ao novo procedimento.

Assim, o contribuinte que em janeiro efetuou os ajustes do passado para tributar o estoque acumulado e passou a registrar as suas variações cambiais pelo regime de competência, deve comunicar tal fato à Receita Federal ainda em janeiro para que esta tome conhecimento da alteração do regime. Perceba que tanto a opção como a exigência da comunicação ocorrem no mês de janeiro, o que é até mesmo óbvio já que ela deve ser aplicada a todo o ano calendário. Por isso também a vedação pela instrução normativa de retificação da DCTF para alterar o regime, pois o regime não pode ser alterado. Ele deve ser escolhido no primeiro mês do ano e deve ser observado durante o ano inteiro.

Esta é a razão de a comunicação ser exigida exatamente no mês em que realizada a opção, para que a Receita Federal possa verificar os ajustes pretéritos e a observância do novo regime para o decorrer de todo o ano.

Mero erro formal: necessidade de aplicação da essência/substância sobre a forma

A legislação, todavia, não prevê situações nas quais o contribuinte exerce a opção pelo regime de competência, faz todos os ajustes para tributar o estoque acumulado em períodos anteriores e passa a registrar as variações cambiais pelo regime de competência, mas esquece de informar em obrigação acessória.

Em tais casos, **é injustificável que o contribuinte não possa se valer da opção que ele efetiva e materialmente exerceu**. Ou seja, há de prevalecer a essência sobre a forma.

Veja, todas as regras as quais poderiam surtir algum efeito fiscal na prática foram rigorosamente observadas, ou seja, foram feitos os ajustes para o passado e observadas as regras do novo regime para o futuro.

Ressalte-se ainda que o próprio contribuinte apresentou cálculos (fls. 2092/2095 do *e-processo*) os quais demonstram que se a alteração do regime não tivesse ocorrido em 2016 (como pretende o contribuinte), mas em 2017 (como afirma a fiscalização, já que em 2017 o contribuinte não cometeu o mesmo equívoco do ano anterior e preencheu a sua DCTF corretamente), o ajuste previsto pelo artigo 6º da IN 1.079/2010, que teria ocorrido em 31/12/2016, seria inclusive mais benéfico a ele.

Sucede que o contribuinte não pode pretender se valer – hoje – do que lhe seria mais benéfico – olhando para trás –, devendo-se respeitar a essência e realidade dos fatos concretamente ocorridos.

Resta claro que no presente caso concreto o contribuinte realmente **esqueceu de comunicar o Fisco da sua opção pelo regime de competência, o que, todavia, não acarretou qualquer prejuízo**, já que a própria forma de apuração permitiu o pleno conhecimento da alteração, chamando a atenção das autoridades que iniciaram o procedimento de fiscalização.

A nosso ver, o contribuinte que efetivamente observou todos os requisitos materiais para se valer da apuração das variações cambiais pelo regime de competência, não pode ter a sua opção ignorada pelo fato de ter cometido um equívoco formalmente que não acarretou qualquer prejuízo ao fiscal.

Ressalte-se, mais uma vez, que em tais casos deve haver a prevalência da essência sobre a forma.

Em uma série de autuações fiscais a própria Receita Federal levanta a necessidade de prevalência da essência ou substância sobre a forma como único meio de se chegar a realidade dos fatos, cabendo a requalificação de atos e fatos ocorridos. O CARF possui uma série de precedentes em que se privilegia a essência sobre a forma:

PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. APLICAÇÃO DO ART. 142 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

A fiscalização exerce atividade vinculada, tendo o **dever de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos**, sendo que esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre da própria **essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma.** (Processo nº 10835.000161/2008-08. Acórdão nº 2201-009.412. Sessão de 09/11/2021)

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. **PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.** A fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de **aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos**, sendo que esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre da própria **essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma.** (Processo nº 15868.720075/2014-91. Acórdão nº 2202-005.260. Sessão de 05/06/2019)

SIMPLES. PEDIDO DE INCLUSÃO. IMPEDIMENTO. SÓCIO DETENTOR DE 10% OU MAIS DE QUOTAS SOCIAIS COM PARTICIPAÇÃO EM OUTRAS EMPRESAS, EXTRAPOLANDO O LIMITE DE RECEITAS. FALECIMENTO DO SÓCIO. TRANSMISSÃO DAS QUOTAS SOCIAIS AOS SUCESSORES. FORMALIZAÇÃO. CESSAÇÃO DO IMPEDIMENTO. **PREVALÊNCIA DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA.** [...] Seria de extremo rigor formal impedir a adesão da recorrente ao Simples, tão só pelo fato de não haver promovido, em tempo hábil, a alteração do contrato social antes do início do exercício social no qual pleiteia o ingresso no Simples. **A situação fática, claramente demonstrada, deve prevalecer sobre a forma.** (Processo nº 11080.000849/2006-51. Acórdão nº 1302-003.646. Sessão de 12/06/2019)

SIMPLES FEDERAL. EXCLUSÃO. FRACIONAMENTO DE ATIVIDADES. UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTAS PESSOAS NA CONSTITUIÇÃO E FUNCIONAMENTO DE PESSOA JURÍDICA. ABUSO DE FORMA. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA OPERACIONAL E PATRIMONIAL. ADMINISTRAÇÃO ÚNICA

E ATÍPICA. **PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA. DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS SIMULADOS. O abuso de forma viola o direito e a fiscalização deve rejeitar o planejamento tributário que nela se funda, cabendo a requalificação dos atos e fatos ocorridos, com base em sua substância, para a aplicação do dispositivo legal pertinente.** Não há nesse ato nenhuma violação dos princípios da legalidade ou da tipicidade, nem de cerceamento de defesa, pois o conhecimento dos atos materiais e processuais pela recorrente e o seu direito ao contraditório estiveram plenamente assegurados. (Processo nº 13971.720763/2012-87. Acórdão nº 1302-002.071. Sessão de 21/03/2017)

Voltando-se ao presente caso, “*todos os aspectos materiais para a migração ao regime de competência foram atendidos pela sociedade, sendo que - apenas por um erro de preenchimento - houve a transmissão de uma informação equivocada na DCFT de janeiro, mas que não tem o condão de mudar a natureza dos atos jurídicos praticados pelo contribuinte.*” (fls. 2338 do e-processo)

Para a DRJ/BSB, o artigo 147, §2º do CTN seria inaplicável ao presente caso concreto pois na sua visão a DCTF não conteria qualquer erro passível de retificação, o que a nosso ver não parece correto, pois no caso o erro é evidente e inequívoco. Ou o contribuinte cometeu um equívoco em sua declaração ao informar o regime de caixa ou o contribuinte cometeu um equívoco ao realizar os ajustes para 31/12/2015 e apurar as variações cambiais a partir de janeiro de 2016 pelo regime de competência, quer dizer, ou houve um erro de forma ou um erro de conteúdo.

A nosso ver, é óbvio que o erro foi de forma, mais especificamente no preenchimento da DCTF, pois para além de o contribuinte ter tributado o estoque acumulado em períodos anteriores, realizando o ajuste na sua contabilidade de 31/12/2015, e ter considerado os efeitos das variações monetárias incorridas, desde janeiro até dezembro de 2016, segundo o regime de competência, no ano subsequente, quer dizer, em 2017, o contribuinte manteve a opção pelo regime de competência e não realizou os ajustes previstos pela artigo 6º da IN 1.079/2010 em 31/12/2016, justamente por considerar efetivamente que já teria realizado a alteração no ano anterior, com os ajustes já tendo sido realizados em 2015.

Portanto, ao contrário do que defendeu a DRJ/BSB, **in casu, houve sim um erro de preenchimento da declaração.** Os livros e as demonstrações fiscais da empresa, bem como a forma segundo a qual os seus tributos foram apurados e recolhidos, são os elementos capazes de demonstrar a vontade intrínseca do contribuinte quando da opção pelo regime de reconhecimento de receitas de variação cambial, além de fazerem prova em favor das empresas.

Segundo o artigo 923 do Decreto nº 3.000/1999, vigente à época dos fatos, “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.”

O artigo 147, §2º, do CTN, por sua vez, determina que “os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.”

Assim, na medida em que restou demonstrado que a apuração do IRPJ e da CSLL, com relação ao ano-calendário de 2016, efetivamente considerou os efeitos das variações monetárias incorridas segundo o regime de competência, ao invés do regime de caixa, conforme erroneamente indicado na DCTF de janeiro de 2016, fica claro que o mero preenchimento equivocado da obrigação acessória não é suficiente para que as variações monetárias apuradas em 2016 sejam reconhecidas pelo regime de caixa para fins do artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

A multa isolada de 50% aplicada aos meses de fevereiro, março, maio, julho e agosto/2015

Assim como também foi visto no relatório do caso, para além das variações cambiais decorrentes do empréstimos (principal), havia nos contratos de empréstimo com o exterior a previsão de pagamento de juros no período de 2015.

No caso, a fiscalização identificou que para o cômputo das variações cambiais dos juros a serem ajustadas (adições/exclusões) nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o contribuinte utilizou-se dos valores da conta patrimonial de nº 212142208 – VARIAÇÃO CAMBIAL/JUROS EMPREST BÉLGICA, a qual somente apresentou lançamentos a partir de setembro de 2015.

Para os meses anteriores, o contribuinte explicou que “até agosto [...] reconhecia as parcelas de variação cambial dos juros na mesma conta contábil em que reconhecia as parcelas juros, qual seja a conta de nº 212142186 – JUROS FINANCEIROS INTERCOMPANY BÉLGICA.” (fls. 1904 do e-processo)

Em consequência do exposto, a fiscalização calculou as variações cambiais dos juros do meses de fevereiro a dezembro, para fins de ajustes de adição e exclusão pertinentes, utilizando-se para tanto da própria planilha apresentada pelo contribuinte no curso da fiscalização, conforme se verifica do próprio termo de verificação fiscal (fls. 1905/1906 do *e-processo*):

Pelo regime de caixa - opção do contribuinte em 2015, as variações cambiais passivas referentes aos juros incorridos (e não pagos) devem ser adicionadas no LALUR e no LACS (Registros M300 e M350 da ECF/2015), e as variações cambiais passivas referentes a juros pagos, excluídas.

Assim, a fiscalização elaborou demonstrativo da variação cambial dos juros incorridos e também dos juros pagos \Documentos Comprobatórios - Outros - Planilha - Variação Cambial - Juros], abaixo é demonstrado o quadro sintético da planilha elaborada.

2015	ADIÇÕES		EXCLUSÕES	
	VARIAÇÃO CAMBIAL - JUROS NÃO LIQUIDADOS		VARIAÇÃO CAMBIAL - JUROS PAGOS	
MÊS	VALOR MÊS	VALOR ACUMULADO	VALOR MÊS	VALOR ACUMULADO
FEVEREIRO	(R\$ 190.161,00)	(R\$ 190.161,00)	(R\$ 57.273,11)	(R\$ 57.273,11)
MARÇO	(R\$ 467.600,10)	(R\$ 657.761,10)	(R\$ 191.214,85)	(R\$ 248.487,96)
ABRIL	R\$ 289.016,67	(R\$ 368.744,43)	R\$ 0,00	(R\$ 248.487,96)
MAIO	(R\$ 629.674,87)	(R\$ 998.419,30)	R\$ 0,00	(R\$ 248.487,96)
JUNHO	R\$ 166.987,60	(R\$ 831.431,70)	(R\$ 165.183,93)	(R\$ 413.671,89)
JULHO	(R\$ 610.671,04)	(R\$ 1.442.102,74)	(R\$ 347.747,65)	(R\$ 761.419,54)
AGOSTO	(R\$ 752.576,37)	(R\$ 2.194.679,11)	(R\$ 509.006,35)	(R\$ 1.270.425,89)
SETEMBRO	(R\$ 943.896,94)	(R\$ 3.138.576,05)	(R\$ 616.796,33)	(R\$ 1.887.222,22)
OUTUBRO	R\$ 582.395,03	(R\$ 2.556.725,33)	(R\$ 424.016,49)	(R\$ 2.311.783,02)
NOVEMBRO	R\$ 790.281,69	(R\$ 1.766.443,64)	R\$ 0,00	(R\$ 2.311.783,02)
DEZEMBRO	(R\$ 1.037.449,52)	(R\$ 2.803.893,16)	(R\$ 219.103,76)	(R\$ 2.530.886,78)

Quadro Ajustes Variações Cambiais - Juros

Merece destaque o fato de que ao se comparar mensalmente (i) o valor acumulado das variações cambiais passivas dos juros incorridos subtraído do valor acumulado das variações cambiais passivas dos juros pagos, com (ii) o valor do saldo da conta contábil de nº 212142208 (utilizada como ajustes de LALUR e LACS pelo contribuinte), observa-se que valor é o mesmo, nos meses em que há registros nessa conta (setembro a dezembro/2015):

2015	ADIÇÕES	EXCLUSÕES	SUBTRAÇÃO	SALDO CONTA Nº 212142208
	VARIAÇÃO CAMBIAL ACUMULADA- JUROS NÃO LIQUIDADOS	VARIAÇÃO CAMBIAL ACUMULADA- JUROS PAGOS		
MÊS				
FEVEREIRO	(R\$ 190.161,00)	(R\$ 57.273,11)		
MARÇO	(R\$ 657.761,10)	(R\$ 248.487,96)		
ABRIL	(R\$ 368.744,43)	(R\$ 248.487,96)		
MAIO	(R\$ 998.419,30)	(R\$ 248.487,96)		
JUNHO	(R\$ 831.431,70)	(R\$ 413.671,89)		
JULHO	(R\$ 1.442.102,74)	(R\$ 761.419,54)		
AGOSTO	(R\$ 2.194.679,11)	(R\$ 1.270.425,89)		
SETEMBRO	(R\$ 3.138.576,05)	(R\$ 1.887.222,22)	(R\$ 1.251.353,83)	(R\$ 1.251.353,83)
OUTUBRO	(R\$ 2.556.725,33)	(R\$ 2.311.783,02)	(R\$ 244.942,31)	(R\$ 244.942,31)
NOVEMBRO	(R\$ 1.766.443,64)	(R\$ 2.311.783,02)	R\$ 545.339,38	R\$ 545.339,38
DEZEMBRO	(R\$ 2.803.893,16)	(R\$ 2.530.886,78)	(R\$ 273.006,38)	(R\$ 273.006,38)

Assim, conclui-se que **embora tenha havido descompasso entre os valores de variação cambial dos juros registrados no resultado do exercício dos meses de fevereiro a agosto e nas bases de cálculos do IRPJ e da CSLL (Registros M300 e M350 da ECF/2015), essa irregularidade afetou apenas as bases de cálculo mensais do imposto/contribuição (IRPJ/CSLL sobre a base estimada), mas não o lucro real (anual) e a base de cálculo da CSLL (anual).**

Perceba-se que a própria fiscalização reconhece que o descompasso entre os valores de variação cambial de juros registrados no resultado do exercício e nas base de cálculo do IRPJ e da CSLL afetou tão somente as bases mensais dos tributos, mas não o lucro real anual e a base de cálculo anual da CSLL, o que se deveu ao fato de o contribuinte ter ajustado tais valores (até agosto) na estimativa mensal de setembro, o que acabou por neutralizar os lançamentos, muito embora se reconheça um descasamento entre os períodos de apuração.

Por tal razão, o contribuinte pleiteia que seja aplicável ao caso a regra do artigo 285 do Decreto nº 9.580/2018, cuja previsão à época se encontrava no artigo 273 do Decreto nº 3.000/1999. Vejamos o que diz a norma:

Art. 285. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou de reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto sobre a renda para período de apuração posterior àquele em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

Sucedendo que, muito embora as inexatidões nos períodos de apuração não tenham afetado o lucro real do período, elas afetaram as bases de cálculo mensais dos tributos devidos, de modo que em última análise houve postergação do pagamento do tributo para o mês de

setembro, no qual foi feito o reajuste dos valores. Vejamos os cálculos das estimativas a partir dos valores reajustados:

IRPJ - ESTIMATIVA			
2015 MÊS	IRPJ A PAGAR	IRPJ PAGO	IRPJ PAGO A MENOR
FEVEREIRO	R\$ 13.153.224,53	R\$ 13.120.002,55	R\$ 33.221,97
MARÇO	R\$ 18.648.717,53	R\$ 18.579.621,22	R\$ 69.096,31
MAIO	R\$ 26.869.944,02	R\$ 26.712.525,30	R\$ 157.418,72
JULHO	R\$ 49.148.521,74	R\$ 49.082.790,89	R\$ 65.730,85
AGOSTO	R\$ 25.946.398,11	R\$ 25.885.505,61	R\$ 60.892,50

CSLL - ESTIMATIVA			
2015 MÊS	CSLL A PAGAR	CSLL PAGA	CSLL PAGA A MENOR
FEVEREIRO	R\$ 4.861.322,51	R\$ 4.849.362,60	R\$ 11.959,91
MARÇO	R\$ 6.960.993,46	R\$ 6.900.118,79	R\$ 60.874,67
MAIO	R\$ 10.903.225,66	R\$ 10.846.554,92	R\$ 56.670,74
JULHO	R\$ 21.757.305,91	R\$ 21.733.642,81	R\$ 23.663,10
AGOSTO	R\$ 9.974.462,77	R\$ 9.952.541,47	R\$ 21.921,30

Assim, aplicável ao caso o artigo 2º combinado com o artigo 44, II, b, da Lei nº 9.430/1996:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...]

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

In casu, não haveria que se falar em concomitância entre multas, tendo em vista o cancelamento do lançamento dos tributos constituídos por meio do presente auto de infração, o que, por consequência, acarretou no cancelamento da multa de ofício. Logo, devem ser mantidas as multas isoladas por expressa previsão legal.

Impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa

O contribuinte questiona ainda a cobrança de juros sobre a multa citando uma série de precedentes do CARF. Sucede que em 2018 foi publicada a Súmula CARF nº 108, cujo os efeitos são vinculantes e segundo a qual *“Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”*.

Logo, inexistem razões para exclusão dos juros cobrados sobre as multas lançadas.

Face ao exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar integralmente o lançamento de IRPJ e CSLL, mantendo-se tão somente as multas isoladas de 50% cobradas sobre as parcelas de estimativa não recolhidas nos meses de fevereiro, março, maio, julho e agosto de 2015.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo