



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.725140/2015-17
ACÓRDÃO	1101-001.414 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TOTAL E&P DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2010

REGIME DE APURAÇÃO DE VARIAÇÕES CAMBIAIS. CAIXA E COMPETÊNCIA. EQUÍVOCO NO PREENCHIMENTO DA DCTF. ERRO MERAMENTE FORMAL. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA DOS PROCEDIMENTOS MATERIALMENTE ADOTADOS PELO CONTRIBUINTE. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

No caso de erro formal no preenchimento da DCTF, com escolha do “regime de competência” para o reconhecimento de variações cambiais e efetiva escrituração pelo “regime de caixa”, deve prevalecer a substância sobre a forma.

Demonstrado que o contribuinte se comportava, efetiva e materialmente, em sua escrituração contábil-fiscal, mediante o reconhecimento de variações cambiais pelo regime de caixa, e que a informação prestada em DCTF se deu por erro de fato, não há que se falar propriamente em “alteração de regime” a que alude o art. 30 da MP 2.158-35, dispositivo que igualmente não veda a retificação de obrigação acessória em hipótese de erro.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 18 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 1417-1457) interposto contra acórdão da 5ª Turma da DRJ/POA (e-fls. 1370-1396) que deu parcial provimento à impugnação (e-fls. 348-400) apresentada contra autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 2-26) lavrado contra a Recorrente, relativamente aos anos-calendário 2010 e 2011.

O auto de infração tem o seguinte objeto:

1) IRPJ:

AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

INFRAÇÃO: ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função do balanços de suspensão ou redução. Os valores foram apurados conforme Termo de Verificação Fiscal, em anexo.

2) CSLL:

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS INFRAÇÃO: VARIAÇÃO CAMBIAL LÍQUIDA NÃO ADICIONADA

Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função do balanço de suspensão ou redução. Os valores foram apurados conforme Termo de Verificação Fiscal, em anexo.

O Termo de Verificação Fiscal – TVF (e-fls. 27-51) narra os seguintes fatos principais:

“Esta fiscalização entende que a partir de 1º de janeiro de 2011, com a nova redação dada ao art. 30, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2011, pela Lei n.º 12.249, de 2010, inclusive com a Instrução Normativa N.º 1.079, de 03 de novembro de 2010, a opção pelo regime de tributação das variações cambiais (caixa e competência) deve ser exercida em janeiro do ano-calendário ou no mês do início das atividades, sendo irretratável, salvo em situação de elevada oscilação da taxa de câmbio.

Entendemos que a opção pelo regime de competência foi comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil por intermédio da Declaração de Débitos e Créditos tributários Federais (DCTF) relativa ao mês de janeiro/2011.

(...)

Sendo assim, o sujeito passivo alterou o critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de caixa para o critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de competência e não computou na base de cálculo do IRPJ e CSLL, em 31 de dezembro do período de encerramento do ano precedente ao da opção, ano-calendário 2010, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações incorridas até essa data, inclusive as de períodos anteriores ainda não tributadas.”

Em face do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação em que alega, em resumo, (i) que sempre adotou o regime de caixa; (ii) que teria incorrido em erro de fato escusável que não constitui manifestação de vontade válida; alegando (iii) a interpretação e aplicação adequada da legislação, sob pena de, ao se entender que nada pode ser alterado na DCTF, se aplicar a legislação de forma anacrônica, em manifesta afronta a princípios basilares do ordenamento jurídico, como os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade; (iv) apontando a jurisprudência administrativa relativa à possibilidade de retificação em caso de erro de fato; (v) valores computados na base de cálculo apurada em 31.12.2010 já foram oferecidos à tributação em períodos posteriores: cobrança indevida – necessária aplicação do Parecer Normativo Cosit 02/96; (v) a impossibilidade de cobrança concomitantemente de multas isolada e de ofício/proporcional.

Apreciando a impugnação, a 5ª Turma da DRJ/POA inicialmente optou pela conversão em diligência dos autos, em Resolução nos seguintes termos (e-fls. 1036-1042):

Esta turma entendeu que a prudência e o cuidado com a coisa pública exigem maiores verificações das informações do processo. Por isso, esta decisão é convertida em diligência para que a DRF:

- a) informe se há parcelas da exclusão de R\$ 73.275.912,28 – glosada na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário 2011 – incluídas na base de cálculo destes tributos em períodos subsequentes, e, em caso positivo, confirmando se houve recolhimento a título de IRPJ e CSLL;
- b) no caso de ter havido recolhimento a título de IRPJ e CSLL, nos termos do item (a) acima, proceda à imputação proporcional e demonstre seu resultado, apresentando relatório conclusivo a respeito dos valores lançados;
- c) esclareça as divergências apontadas pela contribuinte nas estimativas de junho e julho de 2011 e, caso constatado possível equívoco nos valores apurados durante o procedimento de fiscalização, manifeste-se a respeito de eventual reflexo na apuração das multas lançadas.

A diligência foi concluída, tendo sido produzido o Relatório de Informação Fiscal (e-fls. 1206-1315), em que foram consignadas as seguintes principais conclusões:

Item (a): Informe se há parcelas da exclusão de R\$73.275.912,28 – glosada na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário 2010 – incluídas na base de cálculo destes tributos em períodos subsequentes, e, em caso positivo, confirmando se houve recolhimento a título de IRPJ e CSLL.

De todo exposto acima, é possível concluir que, no ano calendário 2011, uma vez que o autuado se encontrava no regime de competência, deveria abster-se de promover ajustes de adição e/ou exclusão de variações cambiais na Ficha 9ª da DIPJ 2012/2011, seja de operações liquidadas ou não liquidadas. Assim, a variação cambial liquidada por conversão do empréstimo em capital, em 2011, no valor de R\$3.825.980,00, declarada na DIPJ 2012/2011, foi indevidamente oferecida à tributação. Independentemente destes valores serem ou não parcela do valor da exclusão de R\$ 73.275.912,28, tributada na autuação em 31/12/2010 – o valor do Saldo de Variação Cambial Ativa Liquidada calculado foi de R\$3.834.974,00 – em obediência à legislação tributária, notadamente o regime de competência, o ajuste da FICHA 9ª e oferecimento de operações liquidadas é indevido quando o regime optado foi de competência.

(...)

Por todo exposto, o saldo de variação cambial relativo às operações não tributadas até 31/12/2010, no valor de R\$73.275.912,28 (objeto do lançamento em 31/12/2010) as parcelas incluídas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos anos calendário seguintes, apuradas nesta Diligência, foram:

Ano calendário 2011: R\$3.825.980,00

Ano calendário 2012: R\$5.107.688,00

Conforme o próprio contribuinte atestou, não houve recolhimento de IRPJ e da CSLL nos anos calendário 2011, 2012 e 2014 anos: “(...) A Intimada esclarece que não houve recolhimento de IRPJ e CSLL nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2014 pois a Intimada possuía elevado montante de prejuízo fiscal (o que se justifica em razão de sua atividade, que implica na realização de despesas vultosas). Tal Informação pode ser confirmada mediante análise das DIPJs juntadas nos autos”.

Ao que consta, o contribuinte confunde oferecimento à tributação com efetivo recolhimento do imposto/contribuição aos cofres públicos.

Item (b): No caso de ter havido recolhimento a título de IRPJ e CSLL, nos termos do item (a) acima, proceda à imputação proporcional e demonstre seu resultado, apresentando relatório conclusivo a respeito dos valores lançados.

Não há resposta a ser dada neste item (b) em função da falta de recolhimento de IRPJ e CSLL nos anos calendário 2011, 2012 e 2014, que enseje imputação proporcional.

Item (c): Esclareça as divergências apontadas pela contribuinte nas estimativas de junho e julho de 2011 e, caso constatado possível equívoco nos valores apurados durante o procedimento fiscalização, manifeste-se a respeito de eventual reflexo na apuração das multas lançadas

(...)

De todo exposto, como resposta ao item (c) da Resolução, concluo que as variações cambiais apuradas no lançamento estão corretas e que as estimativas de junho e julho de 2011 calculadas pela autoridade autuante estão corretas, não tendo se confirmado as divergências apontadas pela contribuinte. A repercussão fiscal – ajuste do Lucro Real do ano calendário 2011 com base na opção pelo regime de competência foi expressamente informado no Termo de Verificação Fiscal.

Após a diligência, manifestou-se o contribuinte, em petição de e-fls. 1330-1344, no qual aduziu, em curtíssima síntese:

17. Ao se atestar que a Intimada de fato ofereceu de acordo com o critério do regime de caixa saldos liquidados nas competências posteriores (anos calendários 2011 e 2012) à entrega da DCTF relativa a janeiro de 2011, ficou constatado que a Intimada nunca mudou o seu comportamento e que, portanto, a informação apresentada na DCTF relativa a janeiro de 2011 foi mero erro de fato e de forma alguma uma manifestação válida e verdadeira de vontade.

18. Isso significa que deve ser ignorada aquela informação, devendo-se avaliar o procedimento de apuração aplicado pela Intimada conforme o critério do regime de caixa. Isso porque o objetivo claro da legislação é vedar a escolha consciente do sujeito passivo no decorrer do ano-calendário, como forma de planejamento tributário para redução de tributos a recolher, e não a mera retificação de erros formais/de fato – como erros de digitação, tal qual ocorreu no caso concreto.

Retornando-se os autos à DRJ para julgamento, a impugnação foi parcialmente acolhida, em decisão que restou a seguir ementada:

VARIAÇÃO CAMBIAL. ADOÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA.

ALTERAÇÃO DO REGIME NO DECORRER DO ANOCALENDÁRIO.

Adotada a opção pelo regime de competência, o direito de sua alteração para o regime de caixa, no decorrer do ano-calendário, é restrito aos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio comunicada mediante a edição de Portaria do Ministro de Estado da Fazenda.

VARIAÇÃO CAMBIAL. ADOÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA.

ALTERAÇÃO DO REGIME DE UM ANO-CALENDÁRIO PARA OUTRO.

Na hipótese de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de caixa para o regime de competência de um anocalendário para outro, deverão 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 monetárias dos direitos de crédito e das obrigações incorridas até essa data, inclusive as de períodos anteriores ainda não tributadas.

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO MENSAL DAS ESTIMATIVAS.

A insuficiência de pagamento da CSLL e do IRPJ mensal devido por estimativa, após o término do ano-calendário, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

POSSIBILIDADE.

Por decorrerem de infrações distintas, é cabível a aplicação da multa isolada por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, determinada sobre a base de cálculo estimada, e da multa de ofício aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição não recolhida.

TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

A utilização da taxa Selic para o cálculo dos juros de mora decorre de lei, sobre cuja aplicação não cabe aos órgãos do Poder Executivo deliberar. CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE. A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se ao lançamento decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Inconformada, a Recorrente interpôs recurso voluntário (e-fls. 1417-1457) em que alega, em resumo, (i) que sempre adotou o regime de caixa; (ii) que teria incorrido em erro de fato escusável que não constitui manifestação de vontade válida; alegando (iii) a interpretação e aplicação adequada da legislação, sob pena de, ao se entender que nada pode ser alterado na DCTF, se aplicar a legislação de forma anacrônica, em manifesta afronta a princípios basilares do ordenamento jurídico, como os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade; (iv) apontando

a jurisprudência administrativa relativa à possibilidade de retificação em caso de erro de fato; (v) valores computados na base de cálculo apurada em 31.12.2010 já foram oferecidos à tributação em períodos posteriores: cobrança indevida – necessária aplicação do Parecer Normativo Cosit 02/96; (v) a impossibilidade de cobrança concomitantemente de multas isolada e de ofício/proporcional.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

1. O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

2. A questão posta em tela no lançamento diz respeito à suposta alteração do regime de reconhecimento das variações monetárias por parte da Recorrente no início do ano-calendário 2011.

3. Em síntese, narra-se no TVF que a Recorrente teria optado, em janeiro de 2011, pelo regime de competência para reconhecimento das receitas de variações monetárias decorrentes de oscilação de taxa de câmbio (variações cambiais), alterando a opção anterior (caixa) e, com isso, deixado de oferecer à tributação as variações monetárias incorridas até o ano precedente:

“Esta fiscalização entende que a partir de 1º de janeiro de 2011, com a nova redação dada ao art. 30, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2011, pela Lei n.º 12.249, de 2010, inclusive com a Instrução Normativa N.º 1.079, de 03 de novembro de 2010, a opção pelo regime de tributação das variações cambiais (caixa e competência) deve ser exercida em janeiro do ano-calendário ou no mês do início das atividades, sendo irretratável, salvo em situação de elevada oscilação da taxa de câmbio.

Entendemos que a opção pelo regime de competência foi comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil por intermédio da Declaração de Débitos e Créditos tributários Federais (DCTF) relativa ao mês de janeiro/2011.

(...)

Sendo assim, o sujeito passivo alterou o critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de caixa para o critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de competência e não computou na base de cálculo do IRPJ e CSLL, em 31 de dezembro do período de encerramento do ano precedente ao da opção, ano-calendário 2010, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações incorridas até essa data, inclusive as de períodos anteriores ainda não tributadas.”

4. A controvérsia diz respeito ao regime de reconhecimento das receitas de variação cambial, **para fins de apuração do lucro real**, matéria que encontra base legal no art. 30 da MP 2.158-35, reproduzido nos artigos 375-376 do RIR/99 (atuais artigos 407 e 408 do RIR/18).

5. O artigo 30 da MP 2.158-35 tem a seguinte redação:

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: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

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 (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

II - o direito de alterar o regime adotado na forma do inciso I, no decorrer do ano-calendário, é restrito aos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

§ 5º Considera-se elevada oscilação da taxa de câmbio, para efeito de aplicação do inciso II do § 4º, aquela superior a percentual determinado pelo Poder Executivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010) (Vide Decreto nº 8.451, de 2015)

§ 6º A opção ou sua alteração, efetuada na forma do § 4º, deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - no mês de janeiro de cada ano-calendário, no caso do inciso I do § 4º; ou (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

II - no mês posterior ao de sua ocorrência, no caso do inciso II do § 4º. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

§ 7º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto no § 6º. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

6. Como se nota, a matéria é disciplinada nos seguintes termos: a regra-geral de reconhecimento de variações cambiais é o regime de caixa (*"quando da liquidação da*

correspondente operação” – caput), podendo o contribuinte optar pela adoção do regime de competência (§ 1º). Assim, embora tenha flexibilidade de escolha, é ônus do contribuinte avaliar a melhor conveniência da adoção de um ou outro regime de reconhecimento das variações monetárias, para fins de determinação da base de cálculo dos tributos respectivos.

7. Uma vez optando o contribuinte pelo regime de competência, tal escolha aplicar-se-á a todo o ano-calendário (§ 2º). Já para a alteração de regime (caixa para competência e vice-versa), serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal (§ 3º), o que foi feito na época pela Instrução Normativa SRF nº 345/2003.

8. No regime de competência, a variação cambial é tributada a cada período, na medida em que contabilmente reconhecida, independentemente da liquidação da operação. Por exemplo, se ocorrer no período uma variação cambial passiva (despesa), já nesse período ela irá reduzir o montante do tributo devido. Ao contrário, caso ocorra no período uma variação cambial ativa (receita), ela irá implicar majoração do tributo devido no período. No regime de caixa, apenas quando da liquidação da operação é que será tributado o ganho ou a perda por variação cambial.

9. Naturalmente, o regime de caixa é, de certa forma, mais “seguro” ao contribuinte, já que não se oferece à tributação uma variação cambial de uma operação não liquidada e que, portanto, ainda não se tinha certeza da efetiva realização e da disponibilidade econômica. Por outro lado, a adoção do regime de caixa não permite que o contribuinte aproveite antes da liquidação da operação as perdas decorrentes de variações monetárias passivas (para redução da base de cálculo do tributo).

10. À evidência, como esclarece o próprio caput, o artigo 30 não regula a contabilização propriamente dita das variações cambiais, cujo reconhecimento contábil é feito segundo o regime de competência. O artigo 30 regula, na verdade, o **momento de tributação** desse resultado.

11. Por tal razão, se o contribuinte optar pelo regime de caixa, deverá proceder com os ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, de adição ou exclusão, para neutralizar o efeito dos lançamentos à conta de resultado decorrentes das variações cambiais positivas ou negativas, controlando-os na Parte B, até o momento em que efetivamente liquidada a operação.

12. **Até a edição da Lei 12.249/2010, a lacônica regulação da matéria pelo legislador esgotava-se aqui.**

13. Com isso, iniciou-se intensa controvérsia (i) quanto à possibilidade de alteração do regime de reconhecimento durante o curso do ano-calendário, (ii) se é possível aplicar regime de competência/caixa em apenas parte do ano-calendário e (iii) quanto a qual obrigação acessória perfectibilizaria a opção, dentre outras questões.

14. Com a edição da Lei 12.249/2010, foram incluídos os § 4º, § 5º e § 6º no artigo 30 da MP 2.158-35. Neles, passou a se prever que, **a partir do ano-calendário 2011**, “o direito de efetuar a opção pelo regime de competência de que trata o § 1º somente poderá ser exercido **no mês de janeiro**” e que “o direito de alterar o regime, no decorrer do ano-calendário, é restrito aos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio”. Ainda, que a opção ou sua alteração deverá ser comunicada à RFB no mês de janeiro de cada ano-calendário, na forma disciplinada pela Receita Federal.

15. Regulando o texto legal, a Instrução Normativa RFB 1.079/2010 previu especificamente que a opção a que faz referência a lei – que se dá em janeiro – se dá através da obrigação acessória DCTF:

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.

16. E, na hipótese de alteração de regime, deve ser feito o “ajuste” correspondente nos saldos das variações cambiais, a fim de “zerar a conta” dos ajustes de variação cambial pendentes de tributação ou já tributados:

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.

Art. 7º Na hipótese de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de competência para o critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de caixa, no período de apuração em que ocorrer a liquidação da operação, deverão ser computadas na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações relativas ao período de 1º de janeiro do ano-calendário da opção até a data da liquidação.

17. Nesse contexto, foi proferida, por exemplo, a Solução de Consulta Interna COSIT 15/2011, que consignou a diferença do tratamento legal pré e pós-Lei 12.249/2010:

Até 31 de dezembro de 2010, o contribuinte podia alterar durante o período de apuração a opção do regime de tributação das variações cambiais(caixa x competência), desde que seus efeitos fossem aplicados a todo o ano-calendário.

A partir de 1º de janeiro de 2011, com a nova redação dada ao art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, pela Lei nº 12.249, de 2010, **a opção pelo regime de tributação das variações cambiais (caixa e competência) deve ser exercida em janeiro do ano-calendário ou no mês do início de atividades, sendo irretratável**, salvo em situação de elevada oscilação da taxa de câmbio.

18. Esse é o panorama legal do caso em tela. Vejamos, então, os fatos.

19. De fato, como consta no TVF, a Recorrente transmitiu a DCTF relativa ao mês de janeiro de 2011 (e-fls. 624-631) informando, no campo “Critério de Reconhecimento das Variações Monetárias dos Direitos de Crédito e das Obrigações do Contribuinte, em Função da Taxa de Câmbio” a informação de “Regime de Competência”.

20. **Trata-se, em realidade, de ponto incontroverso. Ao menos sob o ponto de vista estritamente formal, a Recorrente optou pelo regime de competência em janeiro de 2011.**

21. Todavia, o que sustenta a Recorrente desde a fiscalização (e-fl. 172) - reiterada na impugnação - é que a informação prestada na DCTF de janeiro teria se dado por mero erro de preenchimento da obrigação acessória, e que, na verdade, contabilmente sempre se manteve no regime de caixa. Afirma que *“nunca adotou ou pretendeu aplicar os critérios de reconhecimento de acordo com o regime de competência”* e que *“sempre adotou o regime de caixa como critério para reconhecimento das variações cambiais, inclusive no ano-calendário de 2011, de modo que a informação constante em sua DCTF/Jan11 foi um mero erro de fato”*.

22. Com efeito, após ter transmitido a DCTF de janeiro com a informação de “Regime de Competência” em 21/03/2011, a Recorrente transmitiu a DCTF de fevereiro em 13/04/2011 informando “Regime de Caixa”, informação que constou em todos os demais meses daquele ano (e-fls. 623-756).

23. Ainda naquele ano de 2011, a Recorrente chegou a apresentar um requerimento de retificação da DCTF, tombado sob o nº 12448.736082/2011-15 (e-fl. 194-195), no qual requereu a retificação da obrigação acessória e a alteração de referido campo. Referido pedido foi negado pela DRF, sob a justificativa de que “não há previsão legal para que seja atendido o pleito” (e-fls. 788-789).

24. Conforme razão contábil (e-fls. 212-271), a Recorrente reconhecia contabilmente mês a mês a variação cambial de cada empréstimo contratado, bem como as eventuais liquidações, nas respectivas contas de resultado.

25. A DIPJ 2011 (e-fls. 54-91), apresentada no curso da fiscalização e trazida como anexo ao lançamento, indica que, para o ano-calendário 2010, a Recorrente efetivamente adotou o regime de caixa, adicionando as variações cambiais passivas (Linha 12) e excluindo as variações cambiais ativas (Linha 44) da Ficha 17. Da mesma forma, tributou mediante adição a variação cambial ativa de operações **liquidadas** (Linha 13), e excluiu a variação cambial passiva destas mesmas operações (Linha 45). **Procedimento, portanto, compatível com o regime de caixa.**

26. Na DIPJ 2012 (e-fls. 93-138) trazida no curso da fiscalização e anexada junto ao auto de infração, a Ficha 09A demonstra que a Recorrente adotou o mesmo procedimento. Adicionou as variações cambiais passivas (Linha 12), bem como as variações cambiais ativas de operações liquidadas (Linha 13). Excluiu as variações cambiais ativas (Linha 52) e as variações cambiais passivas de operações liquidadas (Linha 53). **Procedimento que representa a tributação da variação cambial mediante regime de caixa.**

27. Na Parte B do LALUR relativo ao ano-calendário 2010 apresentado junto à fiscalização (e-fls. 273-274), encontram-se devidamente controladas as variações cambiais ativas e passivas não realizadas. No LALUR de 2011, a Parte B (e-fls. 306-307) igualmente aponta que a Recorrente controlava os saldos de variação cambial ativa e passiva não realizada ao final de cada exercício, bem como procedia com a baixa correspondente quando de sua realização. **Mais uma vez, em compatibilidade com o regime de caixa.**

28. Na Parte A do LALUR de 2011 (e-fls. 275-294), ano-calendário tratado no presente processo, constam mensalmente os ajustes na apuração do Lucro Real, mediante adição e exclusão. **Tudo, portanto, compatível com o regime de caixa.**

29. Junto à impugnação, a Recorrente trouxe ainda as DCTFs relativas aos anos 2005-2014 (e-fls. 517-554), a demonstrar que, antes e após o período discutido, adotou o regime de caixa para tributação das variações cambiais. O mesmo pode ser visto nas DCTFs relativas aos meses de janeiro dos anos de 2012 a 2015 (e-fls. 555-622).

30. Todos os elementos acima trazidos levam a concluir que, efetivamente, tem verossimilhança a alegação da Recorrente, sustentada desde a fiscalização, de que a informação prestada na DCTF de janeiro de 2011 é divergente em relação ao procedimento contábil-fiscal efetivamente praticado. **Isto é, de que se trata de uma informação prestada com erro. Um simples erro no preenchimento da obrigação acessória.**

31. A essa altura, é importante frisar que, no caso em tela, o lançamento restringe-se à falta de submissão à tributação dos saldos das variações cambiais incorridas até o ano-calendário anterior, isto é, 2010, procedimento que seria devido em caso de efetiva mudança do regime por parte do contribuinte.

32. Não há, no TVF, efetiva investigação quanto à correção do procedimento contábil-fiscal adotado para o ano-calendário 2011 em si, isto é, quanto à correção do regime de competência. **O lançamento se restringe à tributação do saldo apurado em 31/12/2010, baseado exclusivamente na premissa de que, conforme informação da DCTF de janeiro, houve alteração do regime de tributação.**

33. Quando da realização da diligência, embora não tenha constituído o seu objetivo primordial, a fiscalização terminou por confirmar indiretamente que a Recorrente efetivamente adotou o regime de caixa em sua escrituração contábil/fiscal, tanto que reconheceu parcela dos valores das operações liquidadas e ajustadas no LALUR, inclusive no próprio exercício de 2011:

De todo exposto acima, é possível concluir que, no ano calendário 2011, uma vez que o autuado se encontrava no regime de competência, deveria abster-se de promover ajustes de adição e/ou exclusão de variações cambiais na Ficha 9A da DIPJ 2012/2011, seja de operações liquidadas ou não liquidadas. Assim, a variação cambial liquidada por conversão do empréstimo em capital, em 2011, no valor de R\$ 3.825.980,00, declarada na DIPJ 2012/2011, foi indevidamente oferecida à tributação. Independentemente destes valores serem ou não parcela do valor da exclusão de R\$ 73.275.912,28, tributada na autuação em 31/12/2010 – o valor do Saldo de Variação Cambial Ativa Liquidada calculado foi de R\$ 3.834.974,00 - em obediência à legislação tributária, notadamente o regime de competência, o ajuste da FICHA 9A e oferecimento de operações liquidadas é indevido quando o regime optado foi de competência.

Como se verifica acima, o valor de R\$ 5.107.688,00 (Saldo de Variação Cambial Ativa Liquidada) apurado é parcela incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano calendário 2012, do valor da exclusão de R\$ 73.275.912,28, tributada na autuação em 31/12/2010.

Por todo exposto, do saldo de variação cambial relativo às operações não tributadas até 31/12/2010, no valor de R\$ 73.275.912,28 (objeto do lançamento em 31/12/2010) as parcelas incluídas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos anos calendário seguintes, apuradas nesta Diligência, foram:

Ano calendário 2011: R\$ 3.825.980,00;

Ano calendário 2012: R\$ 5.107.688,00.

34. Tal constatação corrobora os demais elementos acima apresentados quanto à efetiva adoção, do ponto de vista material, do regime de caixa por parte da Recorrente e que não houve – de fato – efetiva alteração em janeiro de 2011.

35. É incontroverso, pois, que a Recorrente adotou o regime de caixa e que não houve alteração de regime naquele ano. A informação prestada em DCTF se deu por típico erro.

36. Por consequência, afastando-se a premissa adotada (de que houve mudança de regime), não haveria a necessidade de tributação dos saldos do ano-calendário anterior e, com isso, não subsistiria o lançamento de ofício.

37. A argumentação da Recorrente é, então, precisamente no sentido de que, constatado que a informação prestada em DCTF se deu por erro formal, deve ser considerado aquilo que efetivamente praticado pela Recorrente, isto é, de que seu regime de tributação nunca foi alterado.

38. Tratando-se de erro na obrigação acessória, resta saber se é possível contorná-lo. Isto é: predomina o “regime de competência” informado na DCTF ou o “regime de caixa” efetivamente praticado na escrituração contábil-fiscal?

39. A responder tal pergunta, é possível adotar entendimentos mais formalistas ou substancialistas, ambos com respaldo em julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

40. A meu ver, trata-se de típico caso em que é necessário dar primazia à substância em lugar da forma, homenageando a verdade material e a vinculação do lançamento tributário à realidade fática.

41. A prevalência da substância sobre a forma é, aliás, premissa que norteia a atuação da própria Receita Federal, na busca pela efetiva ocorrência do fato gerador e atribuição dos efeitos tributários cabíveis, para além do que conste nas declarações, atos e negócios praticados formalmente. Este próprio Conselho homenageia a prevalência da substância sobre a forma de forma recorrente em seus julgados, a exemplo dos seguintes:

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 nº2201-009.412. Sessão de 09/11/2021)

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)

42. Como visto, há suficiente certeza quanto à efetiva adoção do regime de caixa pela Recorrente como critério para tributação da variação cambial ao longo de vários anos, inclusive no período do lançamento. Para além da obrigação acessória, a realidade dos fatos efetivamente praticados é, portanto, de que não houve alteração de regime pela Recorrente.

43. E o Código Tributário Nacional homenageia sensivelmente a realidade em detrimento da forma. De acordo com o CTN, a obrigação tributária principal, como se sabe, remete à *ocorrência do fato gerador*, e o lançamento a ele se reputa. O fato gerador, por sua vez, quando se trata de situação de fato, considera-se ocorrido quando se “verifiquem as **circunstâncias materiais** necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios”. A materialidade, portanto, prepondera.

44. São especialmente aplicáveis ao caso o art. 147, § 2º, cumulado com o art. 142 do CTN. Se, de um lado, o enunciado prescritivo do art. 147, § 2º, do CTN determina que a Autoridade Tributária deve retificar de ofício erros identificados na declaração, por outro, o art.

142, também do CTN determina que a atividade de lançamento deve se basear nos fatos geradores ocorridos.

45. O parágrafo 1º do art. 147 expressamente menciona o “erro” como fundamento à retificação da declaração por parte do contribuinte.

46. No mesmo sentido, dispunha ainda o RIR/99, vigente à época dos fatos:

Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º).

47. O RIR/99, aliás, apontava que *“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”*.

48. As considerações ora empreendidas conduzem à conclusão de que o texto legal do art. 30 da MP 2.158-35 pode sim ser interpretado sistematicamente, em harmonia com o ordenamento jurídico-tributário, de forma a permitir que se considere o que efetivamente consta na escrituração contábil, em detrimento do que apenas formalmente – e por nítido erro – constou na DCTF.

49. Vejamos novamente aquilo que diz a letra fria da lei:

§ 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.

(...)

§ 4º A partir do ano-calendário de 2011: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

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 (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

(...)

§ 6º A opção ou sua alteração, efetuada na forma do § 4º, deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - no mês de janeiro de cada ano-calendário, no caso do inciso I do § 4º; ou (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

II - no mês posterior ao de sua ocorrência, no caso do inciso II do § 4º. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

§ 7º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto no § 6º.
(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

50. Como se nota, a lei em sentido estrito (*in casu*, a MP com a redação conferida pela Lei 12.249/2010) apenas determina que a opção se aplica a todo o ano-calendário e que, a partir de 2011, essa opção necessariamente ocorre em janeiro, devendo ser comunicada à RFB.

51. Interpretando-se o artigo 30 em sua inteireza, parece claro concluir que o intuito do legislador é de vedar a **alteração** do regime no curso do ano-calendário, bem como responder às divergências então existentes quanto à necessidade de que o regime fosse **uniforme** para todo o ano-calendário.

52. A norma tem por destino, assim, basicamente impedir que se **altere** o regime no decorrer do ano e, especialmente, impor a **constância de regime** no curso dos doze meses do ano, vedando um “vai e volta” por parte do contribuinte a buscar a opção que momentaneamente seja mais vantajosa.

53. Por outro lado - e com a devida vênia ao entendimento em sentido contrário - entendo não ser possível extrair daí uma proibição genérica de retificação da DCTF para que saneie um erro formal, quando o contribuinte tenha (a) adotado a opção pelo ano-calendário como um todo, respeitando o comando normativo; (b) e, especialmente, quando não tenha havido efetiva alteração de regime, demonstrada pela escrituração contábil.

54. No caso em tela, a Recorrente nem alterou o regime, nem adotou padrão inconstante quanto ao regime de reconhecimento da variação cambial. Ao contrário, sempre adotou, efetiva e materialmente, para todos os meses e para todos os anos-calendário que se tem notícia nos autos, o regime de caixa. Não se trata, então, da situação abrangida na “alteração de opção”.

55. Assim, não se trata de uma “retratação” da alteração (caixa para competência). Na verdade, sequer houve alteração. O que houve foi tão somente um erro de cunho formal e, portanto, contornável, mediante prova robusta por parte do contribuinte, nos termos do CTN.

56. A primazia da substância sobre a forma, em casos semelhantes ao presente, envolvendo justamente o regime de reconhecimento das variações cambiais, já foi observada por este Conselho:

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.

(CARF – Acórdão nº 1301-006.763 – 21/02/2024)

REGIME DE APURAÇÃO DE VARIAÇÕES CAMBIAIS. EQUÍVOCO NO PREENCHIMENTO DA DCTF. ERRO FORMAL.

No caso de erro formal no preenchimento da DCTF com escolha do “regime de caixa” para o reconhecimento de variações cambiais e efetiva escrituração pelo regime de competência, deve prevalecer a substância sobre a forma.

(CARF – Acórdão nº 1202-001.339 – 16/07/2024)

57. Ademais, veja-se que a manutenção do entendimento adotado no TVF implicaria em uma contradição interna ao lançamento, a macular a materialidade tributável. Note: se efetivamente adotada a premissa de que houve uma alteração (de caixa para competência), os estoques não tributados seriam objeto de tributação em 31/12/2010, como apontado pela fiscalização. Todavia, em janeiro de 2011, o contribuinte teria novamente alterado (de competência para caixa), o que igualmente implicaria em erro do próprio lançamento, ao não ter considerado tal ajuste posterior.

58. Assim, reputando-se que a informação de que a Recorrente teria optado pelo regime de competência em janeiro de 2011 se tratou de um mero erro de preenchimento da DCTF, tem-se não ter havido alteração de seu regime de reconhecimento e, portanto, o lançamento afigura-se indevido em sua inteireza.

59. Desnecessário, pois, apreciar os argumentos subsidiários suscitados no recurso voluntário, ante a improcedência do lançamento.

60. Pelo exposto, dou provimento ao recurso voluntário, para cancelar integralmente o auto de infração.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho