



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

**Processo n°** 19515.001510/2007-15  
**Recurso n°** 508.462 Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-001.095 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de setembro de 2014  
**Matéria** Auto de Infração de IRPJ, CSLL, Pis, Cofins e Multa  
**Recorrente** Stanley do Brasil Ltda.  
**Recorrida** Fazenda Nacional

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

Ano-calendário: 2002

PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA. CONTESTAÇÃO FEITA PELO CONTRIBUINTE QUE ATENDE AO DIREITO DE DEFESA E IMPUGNA O LANÇAMENTO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAUSA MADURA NO JULGAMENTO.

Não há preclusão no direito de apresentar em sede de Recurso Voluntários elementos objetivos que refutam o lançamento, visto que o contribuinte inclusive afirma em seu recurso que apresentará documentos e informações objetivas relativas aos fatos geradores, obtendo inclusive documentos com empresas estrangeiras, de forma a demonstrar a insustentabilidade das imputações fiscais.

Aplica-se o princípio da causa madura ao caso quando todos os elementos de fato e de direito estão reunidos nos autos, sendo devidamente contestadas as imputações fiscais pelo contribuinte.

BASE MAJORADA DO IRPJ. NÃO OCORRÊNCIA. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS NÃO OPERACIONAIS COM LUCROS NÃO OPERACIONAIS.

A IN 11/1996, em seu artigo 36, prevê que o prejuízo não operacional somente poderá ser compensado com o lucro não operacional.

TRIBUTAÇÃO SIMULTÂNEA DOS VALORES DE VARIAÇÕES CAMBIAIS PASSIVAS COMO RECEITAS OMITIDAS E COMO DESPESAS INDEDUTÍVEIS. NÃO OCORRÊNCIA.

O valor de R\$ 11.043.292,30, considerada como glosa de despesa financeira, decorre dos efeitos da despesa inexistente. Se o passivo não foi comprovado, como decorrência da omissão da receita, incorrerá a contribuinte em uma despesa indedutível desse passivo não demonstrado. Inexistência de dupla tributação sobre o mesmo fato jurídico.

VARIAÇÃO CAMBIAL. DESVALORIZAÇÃO DO REAL FRENTE AO DÓLAR. DESPESA INDEDUTÍVEL.

A variação cambial ocorrida não é uma despesa necessária. A diferença do encargo assumido junto a instituição financeira e o encargo repassado a terceiros não pode ser considerada como dedutível nos termos do artigo 299 do RIR/99.

VARIAÇÃO CAMBIAL. VALORIZAÇÃO DO REAL FRENTE AO DÓLAR. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Nos períodos de 2003 a 2005, as variações cambiais geraram receitas para a contribuinte, as quais foram regularmente incluídas na apuração de seu lucro real. Considerando que a contribuinte é optante pela apuração do lucro pelo regime de competência, a variação cambial deve ser reconhecida a cada período, independentemente da liquidação da operação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS E COFINS.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

Esse Tribunal tem entendimento firme e pacífico de que as multas isoladas e de ofício não podem ser aplicadas sobre o mesmo fato e a mesma base de cálculo, devendo por critério de concomitância ser excluída a multa isolada.

Recurso conhecido e parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a multa isolada por concomitância.

*(documento assinado digitalmente)*

Rafael Vidal de Araújo - Presidente.

*(documento assinado digitalmente)*

Rafael Correia Fuso - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rafael Vidal de Araújo (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteadó e João Carlos de Lima Junior.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração, que cobra da contribuinte IRPJ, CSLL, Pis, Cofins, relativos ao ano calendário de 2002, e multa isolada pelo calculo incorreto do imposto de renda por estimativa no mês de dezembro/02, em razão de glosa de variação cambial passiva, passivo fictício (omissão de receita). O valor apurado de tributo devido considerou o prejuízo fiscal acumulado pela empresa.

Houve na mesma fiscalização a lavratura de Auto de Infração de IPI (fl. 742) como reflexo do passivo fictício. O processo do IPI sob o nº 19515.001507/2007-93 foi distribuído para essa Colenda Turma por conexão, após despacho solicitando a redistribuição dos autos que se encontrava na 3ª Seção do Carf e será julgado na mesma sessão.

Tomo como parte desse Relatório as descrições dos fatos trazidas na decisão da DRJ:

*Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa supra, segundo consta da descrição dos fatos, foram apuradas as seguintes infrações:*

- a) Omissão de receitas, no ano-calendário de 2002, caracterizada pela manutenção no passivo de obrigação já paga e/ou incomprovada, conforme Termo de Verificação;*
- b) Variação cambial passiva contabilizada a maior, gerando redução indevida do lucro sujeito à tributação;*
- c) Multa exigida relativamente à falta de pagamento do IRPJ e CSLL incidentes sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.*

*O crédito tributário lançado totalizou R\$17.346.112,71 (dezesete milhões trezentos e quarenta e seis mil, cento e doze reais e setenta e um centavos), conforme demonstrativo de fl.15, tendo sido lavrados os seguintes autos de infração:*

*I — Imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ) — fls. 710 a 715.*

*Imposto: R\$ 3.450.321,17*

*Juros de mora: R\$ 2.637.080,46*

*Multa proporcional R\$ 2.587.740,87*

*Multa Exigida Isoladamente: R\$ 2.438.204,70*

*Total: R\$ 11.113.347,20*

*Enquadramento legal do imposto: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, (Regulamento do Imposto de Renda — RIR, de 1999), arts. 249, II, 251 e parágrafo único. 279, 281. III, 288. 299 e §§ 1º e 2º 377 e 378; Lei nº 9.249, de 1995, arts. 8º e 24,*

*Lei nº9.430, de 1996, art. 40; Lei nº9.718, de 1998, art. 9º; Medida Provisória (MP) nº 1.858-10, de 1999, art. 30, e reedições.*

*Enquadramento legal da multa isolada: RIR, de 1999, arts. 222 e 843, c/c Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º, IV, alterado pela Lei nº 11.488, de 2007, artigo 14, inciso II, b, c/c art. 106, II, c, da Lei nº5.172, de 1966.*

*2— Contribuição para o PIS - fls. 716 a 719.*

*Contribuição: R\$ 441.427,73*

*Juros de mora: R\$ 337.38321*

*Multa Proporcional: R\$ 331.070,79*

*Total: R\$ 1.109.881,73*

*Enquadramento legal da contribuição: Lei nº 10.637, de 2002, arts. 1º, 3º e 4º.*

*3 - Contribuição para a Seguridade Social (Cofins) — fls. 720 a 723.*

*Contribuição: R\$ 802.595,87*

*Juros de mora: R\$ 613.424,02*

*Multa Proporcional: R\$ 601.946,90*

*Total: R\$ 2.017.966,79*

*Enquadramento legal da contribuição: Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, II e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91.*

*4 - Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) - fls. 724 a 728, 733 a 735:*

*Contribuição: R\$ 1.234.903,16,00*

*Juros de mora: R\$ 943.836,47*

*Multa proporcional R\$ 926.177,36*

*Multa exigida isoladamente R\$ 882.073,69*

*Total: R\$ 3.986.990,68*

*Enquadramento legal da contribuição: Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, arts. 2º e §§; Lei nº 9.249, de 1995, arts. 19 e 24; Lei nº9.430, de 1996, art. 28;*

*Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º; MP nº 1.858, de 1999, art. 6º e reedições; Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 37.*

*Notificada do lançamento em 19/12/2007, a contribuinte, representada pelos procuradores Paulo Rogério Sehn e Marcos Vinícius P. Prado (fls. 776 a 793). ingressou, em 18/01/2008,*

com as impugnações de fls. 758 a 775 e 794 a 799, 802 a 813, alegando:

• O ato administrativo para ser válido deve apoiar-se numa disposição legal que o preveja e, ao mesmo tempo, deverá ser praticado apenas e tão-somente se a situação de fato concretamente verificada for aquela que a própria lei contempla como autorizadora da sua prática. Faltando qualquer desses elementos o ato administrativo padece de vício de legalidade.

• Se os motivos legal e fático se apresentam como requisitos essenciais para a própria validade do ato administrativo, ambos devem coexistir no momento em que o ato é editado. Se no momento da emanção um dos dois não existe, ou não são coerentes entre si, carece o ato administrativo de motivo e, conseqüentemente, é ilegal. Por essa razão, o exame dos motivos do ato administrativo é um dos aspectos da sua própria legalidade;

• No caso concreto, se por um lado tem-se por claro que a impugnante está sendo acusada de omitir receitas com base na presunção legal veiculada pelo inciso III do art. 281 do RIR, de 1999, por outro, a motivação fática apresentada pela fiscalização para sustentar tal acusação é contraditória e imprecisa, de forma a resultar na lavratura das autuações sem que se indicasse em qual das duas situações previstas no referido inciso a impugnante enquadrar-se-ia;

• Assim, cabe indagar: a fiscalização embasou sua conclusão pela omissão de receitas em virtude da manutenção no passivo de (i) obrigações já pagas ou de (ii) obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada?

• A fiscalização menciona que a impugnante foi intimada a apresentar documentação que comprovasse o pagamento do passivo registrado como "fornecedores" em 31 de dezembro de 2002, o que jamais poderia ser feito na medida em que, conforme reconhecido pelo próprio fisco, o valor correspondente não foi pago em 2002 e foi convertido em capital social em momento posterior. Assim, a falta de documentos que comprovassem o pagamento não declarado de tais obrigações em 31/12/2002, não poderia a fiscalização ter pressuposto tal fato para fins de caracterização de omissão de receitas para o mesmo ano-calendário — sendo certo que tal ônus jamais poderia ser transferido à impugnante, diante da patente impossibilidade de prova negativa;

• No Termo de Verificação anexo às autuações também não foi esclarecido impugnante o porquê de apenas parte dos documentos apresentados durante o procedimento fiscalizatório ter sido aceito para fins de comprovação do referido passivo existente em seus registros no ano de 2002 ou, visto sob outro ângulo, quais os motivos de fato que teriam levado a fiscalização a desconsiderar parte da documentação apresentada;

- *É certo, pois, que, da forma como lançadas, as autuações fiscais ora contestadas não fornecem à impugnante dados suficientes para que esta pudesse ter a exata medida da extensão do suposto ilícito tributário que teria cometido, o que, claramente, caracteriza odiosa violação ao princípio da verdade material, bem como cerceamento a seu direito de defesa;*
- *Nas presentes autuações houve total inobservância do princípio da verdade material e, por conseguinte, houve manifesta violação do princípio constitucional da legalidade, pois conforme mencionado anteriormente, a fiscalização concluiu pela existência de receitas omitidas sem comprovar que as obrigações lançadas no passivo da impugnante teriam sido pagas em 31 de dezembro de 2002 ou, ainda, sem demonstrar em que medida os documentos e esclarecimentos por esta apresentados não serviriam para a comprovação da existência desse passivo;*
- *Ora, tendo em vista a mais renomada doutrina e a iterativa jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, apurar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado e/ou provado. Isso, contudo, não foi o que ocorreu no presente caso;*
- *Houve lesão ao seu direito de defesa, pois a fiscalização não apresentou os motivos fáticos que embasariam a lavratura das autuações em pauta. Por tal razão, não dispõe de meios para vislumbrar, com a necessária precisão, quais as infrações cuja prática lhe é inquinada, restando-lhe a injurídica "alternativa" de presumir qual seria exatamente a natureza jurídica desses fatos para se defender. Fica evidente, pois, o cerceamento de defesa que inquina de nulidade as autuações fiscais lavradas;*
- *O princípio constitucional da ampla defesa só se encontra suficiente e devidamente atendido quando concorrentes não só a oportunidade para o oferecimento de defesa como a efetiva verificação de condições para o oferecimento de defesa técnica. A descrição dos fatos, suportada pelas provas obtidas no processo de fiscalização, constitui elemento essencial do auto de infração, o que não ocorreu no presente processo, fulminando de nulidade todo o procedimento administrativo;*
- *Por todos os motivos dantes arguidos em sede de preliminar, está certa que, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, resta demonstrada a nulidade dos autos de infração ora impugnados, impondo-se o seu imediato cancelamento;*
- *Como mencionado acima, não ficou claro em que medida poderia ter omitido receitas em 31 de dezembro de 2002, e, assim, pago de maneira insuficiente a estimativa de CSLL para*

*esse mês, tendo em vista que as importações pendentes de pagamento naquele momento não foram pagas naquele ano, mas, posteriormente convertidas em seu capital social, como menciona a própria fiscalização federal;*

*De qualquer modo, a fim de que não restem dúvidas do quanto se afirma e da regularidade dos procedimentos fiscais e contábeis por ela adotados no passado, informa que, com o recebimento das autuações ora contestadas, iniciou imediatamente trabalhos para a busca, inclusive junto as empresas estrangeiras a ela vinculadas (os fornecedores dos bens importados) e as empresas trading através das quais as importações eram efetuadas, de documentos adicionais para comprovar que o passivo lançado em sua contabilidade como "fornecedores" e "empréstimos de sócios/acionistas" efetivamente existe. Tais documentos serão apresentados nestes autos tão logo sejam reunidos, os quais, caso sejam considerados com os documentos outrora apresentados, certamente resultarão no cancelamento integral da glosa fiscal a título de omissão de receitas e, conseqüentemente, das relativas à dedutibilidade de despesas com variação cambial e à alegada insuficiência do pagamento da estimativa do IR13.1 para o mês de dezembro de 2002.*

A DRJ manteve integralmente o lançamento, conforme voto abaixo transcrito:

*Trata o presente processo de lançamento, no ano-calendário de 2002, do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, tendo em vista a apuração de omissão de receita caracterizada pela manutenção no passivo de obrigação já paga e/ou improvable e variação cambial passiva contabilizada a maior, gerando redução indevida do lucro sujeito à tributação.*

*A contribuinte alega que, na autuação, faltou motivação fática e legal, o que constitui ofensa ao princípio constitucional da legalidade.*

*Não procede tal alegação, uma vez que está claro no processo o fato de que a contribuinte manteve no seu passivo, em 31/12/2002, obrigações no valor de R\$ 40.103.817,14 e R\$ 1.841.486,81, e, quando intimada a comprovar a exigibilidade dessas dívidas naquela data, apresentou apenas planilhas de Declarações de Importação (DI) e um contrato de empréstimo datado de 1990 (tendo vencimento para dois anos), sem juntar ao processo qualquer documento hábil de que tais obrigações estavam pendentes de pagamento na referida data.*

*Diante da falta de comprovação por parte da contribuinte, a fiscalização considerou como comprovado o passivo de R\$ 15.192.108,71, correspondente aos valores constantes na planilha, elaborada pela contribuinte, relativa à variação cambial passiva registrada no mês de dezembro de 2002.*

*Referida constatação constitui uma presunção relativa prevista na Lei nº 9.430, de 1996, art. 40, abaixo transcrito:*

*Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.*

*O dispositivo acima estabelece que os valores consignados no passivo, relativos a obrigações que o interessado não logra comprovar que ainda estão pendentes de pagamento, são legalmente presumidos como omissão de receita. Essa presunção relativa tem o condão de inverter o ônus da prova, cabendo ao sujeito passivo a comprovação de sua improcedência.*

*Assim, não se trata de fazer prova negativa como quer fazer crer a contribuinte, cabendo-lhe tão-somente comprovar, com documentação hábil, a existência, em 31/12/2002, das obrigações escrituradas no Passivo, nas contas "fornecedores" e "empréstimos de sócios/acionistas", nos valores de R\$ 40.103.817,14 e R\$ 1.841.486,81, respectivamente, além de provar que elas foram pagas posteriormente àquela data.*

*Quanto às variações cambiais passivas, a contribuinte declara o valor de R\$18.103.517,43 e, sendo intimada, comprovou apenas a quantia de R\$ 7.060.225,13 (planilhas de fls. 648 a 680), quantia que foi considerada pela fiscalização como comprovada (fl. 681), tendo tributado a diferença (R\$ 11.043.292,30).*

*Referida tributação encontra amparo nos seguintes artigos do RIR, de 1999, citados no auto de infração:*

*Art. 375. Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações (Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 18, Lei nº9.249, de 1995, art. 8º).*

*Parágrafo único. As variações monetárias de que trata este artigo serão consideradas, pura efeito da legislação do imposto, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso (Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º).*

*Art. 377. Na determinação do lucro operacional poderão ser deduzidas as contrapartidas de variações monetárias de obrigações e perdas cambiais e monetárias na realização de créditos, observado o disposto no parágrafo único do art. 375 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18, parágrafo único, Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º).*

*Art. 378. Compreendem-se nas disposições dos arts. 375 e 377 as variações monetárias apuradas mediante:*

*I - compra ou venda de moeda ou valores expressos em moeda estrangeira, desde que efetuada de acordo com a legislação sobre cambio;*

*II - conversão do crédito ou da obrigação para moeda nacional, ou novação dessa obrigação, ou sua extinção, total ou parcial, em virtude de capitalização, dação em pagamento, compensação, ou qualquer outro modo, desde que observadas as condições fixadas pelo Banco Central do Brasil;*

*III - atualização dos créditos ou obrigações em moeda estrangeira, registrada em qualquer data e determinada no encerramento do período de apuração em função da taxa vigente.*

*Assim, não prosperam as alegações de falta de motivação Mica e legal.*

*Tampouco, pode-se falar em cerceamento do direito de defesa, pois constam nos autos de infração a descrição clara das infrações e disposições legais infringidas e eles se fizeram acompanhar do Termo de Verificação de fls. 704 a 709, o qual discriminou todas as infrações apuradas pela fiscalização, especificando os valores, demonstrativos e documentos considerados na autuação.*

*Ressalte-se que, durante o procedimento fiscal, a contribuinte foi intimada a fazer esclarecimentos e comprovações a respeito dos valores declarados a título de "fornecedores", "empréstimos de sócios/acionistas" e "variação cambial passiva", tendo apresentado documentos e demonstrativos. Foi com base nesses documentos e demonstrativos que a fiscalização apurou as infrações ora tributadas.*

*Assim, não cabe falar em falta de clareza nas apurações efetuadas pela fiscalização.*

*Quanto à nulidade, o PAF, art. 59, é bastante claro ao determinar as suas causas, estabelecendo que o cerceamento de defesa se aplica apenas a despachos e decisões, não ocorrendo na lavratura de atos ou termos, entre os quais se inclui o auto de infração*

*Além disso, os autos de infração foram lavrados observando todos os requisitos constantes no PAF, art. 10, contendo as condições necessárias para produzirem o efeito que lhes compete, conforme determina o CTN, art.142.*

*Com relação à multa aplicada pela insuficiência de pagamento da estimativa do IRPJ e da CSLL, consta no Termo de verificação (fls. 706 a 709) os demonstrativos de cálculo, especificando os valores apurados pela contribuinte na DIPJ (prejuízos, adições e exclusões) e as omissões apuradas pela fiscalização, que integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme o disposto na Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, § 2º:*

*Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.*

*§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.*

*Apesar de afirmar na impugnação que entregaria documentos que infirmariam o lançamento, a contribuinte não apresentou, até essa data, qualquer prova que pudesse derrubar as omissões apuradas pelo Fisco.*

*Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e cerceamento do direito de defesa e, no mérito, considerar procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário tal como lançado.*

Intimada da decisão em 23/03/2009, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 22/04/2009, alegando em preliminar a falta de motivação da autuação fiscal, o que configuraria nulidade do lançamento. Alega ainda que a motivação apresentada pela fiscalização é contraditória e imprecisa. Afirma também que o passivo fictício deveria ser provado pela fiscalização, e não presumido.

No mérito, a contribuinte alega que as autoridades fiscais indevidamente deixaram de computar os prejuízos não operacionais apurados em 2002 na apuração dos prejuízos fiscais computáveis na apuração dos alegados créditos de IRPJ a serem lançados de ofício. Com isso, foi apurada uma base tributável irregularmente majorada em R\$ 251.626,19.

Dessa forma, independentemente das demais razões de direito a serem apresentadas a seguir, a Recorrente requereu que seja determinado o recálculo do suposto débito de IRPJ, o qual, dessa vez, deverá considerar o prejuízo não operacional relativo ao ano-calendário de 2002.

Alega ainda impossibilidade de tributação simultânea dos valores das variações cambiais passivas como receitas omitidas e como despesas indedutíveis, ou seja, o valor das despesas com variação cambial que foram consideradas como sendo indedutíveis e glosadas pela fiscalização para fins de apuração do IRPJ e da CSLL jamais poderia ter sido, simultaneamente, tributado como receita omitida, devendo, portanto, ser excluído do valor total do passivo considerado como ficto.

Assim, se o valor total do passivo supostamente não comprovado é de R\$ 26.753.195,78 e o valor das despesas de variação cambial apurada pela d. fiscalização é de R\$ 11.043.292,30, resta inequívoco, com o devido respeito, que o valor máximo a ser considerado como omissão de receitas é de R\$ 15.709.903,48.

Dessa forma, a Recorrente requereu a redução das exigências fiscais de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS nos termos descritos acima.

Por fim, alega a questão da concomitância da multa isolada com a multa de ofício, uma, a de ofício de 75%, sobre os montantes de IRPJ e de CSLL supostamente não pagos na apuração anual relativa ao período de 2002 e a outra, a isolada de 50%, sobre o montante das antecipações de IRPJ e de CSLL supostamente não recolhido pela Recorrente nas apurações mensais relativas ao período de dezembro de 2002. Em ambas as situações, as duas penalidades são decorrentes do recálculo do lucro desse período efetuado pela fiscalização nas autuações ora contestadas.

Menciona ainda no mérito sobre a indevida inclusão de obrigações com fornecedores nacionais na acusação de passivo fictício. Tal como relatado no Termo de Verificação, o valor total registrado no passivo da Recorrente em 31 de dezembro de 2002 era de R\$ 40.103.817,14. Como se observa, contudo, uma das parcelas que compõe esse valor refere-se à conta de n.º 2302.1001.0000, na qual a Recorrente registrava suas obrigações com fornecedores nacionais e que, na referida data, correspondia a R\$ 289.965,25.

Destaca ainda a liquidação do passivo supostamente fictício em períodos subsequentes. Vejamos as descrições:

*Tal como mencionado no Termo de Verificação Fiscal, em 31 de dezembro de 2002 a Recorrente apresentava em seu passivo de fornecedores o valor total de R\$ 40.103.817,14. Desse valor, as dd. autoridades fiscais entenderam como passivo fictício o valor de R\$ 24.911.708,91, na medida em que foi aceita a comprovação de origem e existência das obrigações que somavam R\$ 15.192.108,17.*

*Tendo em vista esse cenário, caberia à Recorrente, assim como mencionado pela r. decisão de primeira instância, comprovar a liquidação posterior das obrigações registradas em seu passivo em 31 de dezembro de 2002. Nesse sentido, a Recorrente apresenta os documentos contábeis que demonstram o saldo final das contas de passivo em dezembro de 2005 (Doc. 3), comprovando a manutenção de valores em aberto tão somente com relação a fornecedores nacionais, cuja natureza foi exposta acima.*

*Os demais valores, tanto relativos a fornecedores estrangeiros como empréstimos de sócios, foram liquidados no período de 31 de dezembro de 2002 a 31 de dezembro de 2005 em virtude de uma série de eventos, tais como pagamentos, compensações com créditos de fornecedores, variações cambiais positivas, mas, principalmente, da conversão dessas obrigações em seu capital social, como investimentos.*

*Com efeito, durante o ano-calendário de 2005 a Recorrente teve seu capital aumentado em R\$ 27.310.799,00, sendo que R\$ 25.469.312,24 referiam-se a conversão em capital das obrigações contraídas pela Recorrente em face de sua controladora e que não puderam ser pagas, em virtude de sua condição financeira.*

*Tais aumentos de capital foram formalizados nas 34ª, 35ª e 37ª Alterações do Contrato Social da Recorrente anexas (Doc. 4).*

*Dessa forma, resta comprovado que as obrigações constantes do passivo da Recorrente em 31 de dezembro de 2002 tanto eram existentes e exigíveis que foram liquidadas em momento posterior, o que implica a improcedência da acusação de omissão de receitas.*

Por fim, discute a improcedência das exigências decorrentes da glosa de despesas de variação cambial, requerendo ao final que seja dado provimento ao Recurso.

Este é o Relatório!

## Voto

Conselheiro Rafael Correia Fuso

Inicialmente, cumpre analisar os argumentos trazidos no Recurso Voluntário quanto ao mérito, que não foram objetivamente apresentados em sede de impugnação, visto que a autuada contestou genericamente a autuação, consignando que apresentaria os documentos das tradings relativos às operações internacionais, deixando de fazer até o julgamento pela DRJ, porém justificou de forma indireta a dificuldade da obtenção dos mesmos perante terceiros.

A despeito da não apresentação ensejar o não enfrentamento da matéria de mérito pela DRJ, que não tinha ciência dos documentos apresentados em sede de Recurso pela autuada, entendo que o mérito foi contestado pela autuada em sua defesa, pois consignou que documentos seriam juntados e que demonstraria a insubsistência do lançamento.

Nestes termos, entendo que não houve preclusão do direito de apresentar em sede de Recurso Voluntários elementos objetivos que refutam o lançamento, seja em razão da contestação feita pelo contribuinte em sede de impugnação, seja em razão da aplicação do princípio da verdade material.

Não se está aqui suprimindo instância, pois a DRJ, naquilo que estava ao seu alcance, decidiu de forma satisfatória sobre aquilo que fora apresentado na impugnação ao lançamento, analisando os fatos e argumentos que constavam nos autos.

Estamos aqui aplicando o princípio da causa madura, sendo perfeitamente possível analisar os argumentos objetivos trazidos pela Recorrente em sede de Recurso Voluntário.

Com isso, cumpre-nos apreciar os documentos trazidos no Recurso e respondermos as seguintes indagações abaixo:

a) A Recorrente alega que as autoridades fiscais indevidamente deixaram de computar os prejuízos não operacionais apurados em 2002 na apuração dos prejuízos fiscais computáveis na apuração dos alegados créditos de IRPJ a serem lançados de ofício. Tal informação é verdadeira? Houve apuração de base tributável majorada em R\$ 251.626,19?

b) A Recorrente alega ainda a impossibilidade de tributação simultânea dos valores das variações cambiais passivas como receitas omitidas e como despesas indedutíveis, ou seja, o valor das despesas com variação cambial que foram consideradas como sendo indedutíveis e glosadas pela d. fiscalização para fins de apuração do IRPJ e da CSLL jamais poderia ter sido, simultaneamente, tributado como receita omitida, devendo, portanto, ser excluído do valor total do passivo considerado como ficto. Tal fato ocorreu? Justificar!

c) A Recorrente alega ainda que em 2002 houve uma grande desvalorização do Real frente ao Dólar Americano, passando de taxa de câmbio de R\$ 2,3204 em janeiro de 2002 para R\$ 3,6365 em dezembro de 2002. Essa variação gerou despesas para a Recorrente, consideradas indedutíveis pela d. fiscalização. Está correta essa informação?

d) Por outro lado, nos períodos subseqüentes, o Real apresentou valorização em face do Dólar Americano, sendo que, em junho de 2005 (quando as obrigações foram liquidadas), a taxa de câmbio utilizada foi de R\$ 2,398. Dessa forma, no período de 2003 a 2005, as variações cambiais geraram receitas para a Recorrente, as quais foram regularmente incluídas na apuração de seu lucro real. Está correta essa informação?

e) Ao realizar o levantamento da variação cambial, se a fiscalização houvessem considerado as receitas de variação cambial relativas aos períodos de 2003 a 2005 e os respectivos pagamentos de IRPJ e de CSLL, não haveria qualquer exigência adicional desses tributos?

A Recorrente juntou em seu Recurso parecer de natureza contábil.

Assim, antes de responder às questões acima mencionadas, cumpre-nos enfrentar as preliminares trazidas pela Recorrente.

Quanto à falta de motivação pela fiscalização em relação ao passivo fictício, entendo que não assiste razão à Recorrente, isso porque no meu modo de ver a fiscalização apurou e identificou os valores em aberto com fornecedor no exterior, capitulando a acusação fiscal de forma correta como passivo fictício, a despeito da contribuinte contestar a imputação fiscal ao afirmar que o valor do passivo foi convertido em capital em momento posterior.

Com isso, a nulidade não se sustenta, tanto é que a contribuinte pode perfeitamente se defender nos autos.

Não existindo outras questões preliminares, passemos ao mérito, que basicamente se resume nas respostas às questões feitas acima. Vejamos cada uma delas:

a) A Recorrente alega que as autoridades fiscais indevidamente deixaram de computar os prejuízos não operacionais apurados em 2002 na apuração dos prejuízos fiscais computáveis na apuração dos alegados créditos de IRPJ a serem lançados de ofício. Tal informação é verdadeira? Houve apuração de base tributável majorada em R\$ 251.626,19?

Não. A fiscalização não incluiu na base de cálculo apurada do IRPJ os prejuízos não operacionais em 2002, conforme se depreende das fls. 701 e 702 dos autos, porque eles são passíveis de compensação apenas com lucros não operacionais. Com isso, não houve base tributável majorada no valor de R\$ 251.626,19.

A IN 11/1996, em seu artigo 36, prevê que o prejuízo não operacional somente poderá ser compensado com o lucro não operacional. Certamente foi essa a regra usada pela fiscalização para não computar em seu cálculo o prejuízo não operacional o que a considera correta e não cumprida pela Recorrente:

*Art. 36. Os prejuízos não operacionais, apurados a partir de 1º de janeiro de 1996, somente poderão ser compensados, nos períodos-base subsequentes ao de sua apuração, com lucros de mesma natureza, observado o limite de que trata o “caput” do artigo anterior.*

(...)

*§ 4º No período-base de ocorrência, os resultados não operacionais, positivos ou negativos, integrarão o lucro real.*

*§ 5º A separação em prejuízos não operacionais e em prejuízos das demais atividades somente será exigida se, no período, forem verificados, cumulativamente, resultados não operacionais negativos e lucro real negativo (prejuízo fiscal).*

*§ 6º Verificada a hipótese de que trata o parágrafo anterior, a pessoa jurídica deverá comparar o prejuízo não operacional com o prejuízo fiscal apurado na demonstração do lucro real, observado o seguinte:*

*a) se o prejuízo fiscal for maior, todo o resultado não operacional negativo será considerado prejuízo fiscal não operacional e a parcela excedente será considerada, prejuízo fiscal das demais atividades;*

*b) se todo o resultado não operacional negativo for maior ou igual ao prejuízo fiscal, todo o prejuízo fiscal será considerado não operacional.*

Devemos observar que parte da Receita supostamente omitida decorre da manutenção de suposto passivo fictício, que se classificaria como receita operacional. Já parte do valor que compõe essa receita omitida decorreria de variação cambial passiva contabilizada a maior, gerando redução indevida do lucro (glosa de despesas financeiras).

No caso em julgamento não estamos diante de uma compensação voluntária realizada pelo contribuinte de prejuízos não operacionais com lucros. Trata-se de imputação pela Receita Federal de omissão de receita, que possui todo o sentido em adotar a forma preconizada na recomposição dos cálculos por meio do SAPLI, apurando as base de cálculo do IRPJ e da CSLL através da aplicação do disposto na regra acima mencionada.

Nestes termos, entendo pela improcedência do Recurso Voluntário nesta parte.

b) A Recorrente alega ainda a impossibilidade de tributação simultânea dos valores das variações cambiais passivas como receitas omitidas e como despesas indedutíveis, ou seja, o valor das despesas com variação cambial que foram consideradas como sendo indedutíveis e glosadas pela d. fiscalização para fins de apuração do IRPJ e da CSLL jamais

poderia ter sido, simultaneamente, tributado como receita omitida, devendo, portanto, ser excluído do valor total do passivo considerado como ficto. Tal fato ocorreu? Justificar!

Não, o valor de R\$ 11.043.292,30, considerado como glosa de despesa financeira, decorre dos efeitos da despesa inexistente. Se o passivo não foi comprovado, como decorrência da omissão da receita, incorrerá a contribuinte em uma despesa indedutível em decorrência do passivo não demonstrado. Não há no meu modo de ver dupla imputação à contribuinte sobre um mesmo fato jurídico.

Nestes termos, entendo pela manutenção do valor apurado de passivo fictício o montante da glosa da despesa financeira com variação cambial passiva, mantendo-se ainda a referida glosa, haja vista que a despesa não é necessária.

c) A Recorrente alega ainda que em 2002 houve uma grande desvalorização do Real frente ao Dólar Americano, passando de taxa de câmbio de R\$ 2,3204 em janeiro de 2002 para R\$ 3,6365 em dezembro de 2002. Essa variação gerou despesas para a Recorrente, consideradas indedutíveis pela fiscalização. Está correta essa informação?

Sim, essa variação gerou despesas para a Recorrente, consideradas indedutíveis, sendo que no meu modo de ver se trata de uma despesa não necessária a diferença do encargo assumido junto à instituição financeira e o encargo repassado a terceiros. A referida despesa não atende aos requisitos do artigo 299 do RIR/99.

d) Por outro lado, nos períodos subseqüentes, o Real apresentou valorização em face do Dólar Americano, sendo que, em junho de 2005 (quando as obrigações foram liquidadas), a taxa de câmbio utilizada foi de R\$ 2,398. Dessa forma, nos períodos de 2003 a 2005, as variações cambiais geraram receitas para a Recorrente, as quais foram regularmente incluídas na apuração de seu lucro real. Está correta essa informação?

No caso dos autos, sendo a empresa optante pela apuração do lucro pelo regime de competência, a variação cambial é reconhecida a cada período, independentemente da liquidação da operação.

Tanto foi pelo regime de competência que a mesma reduziu a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que não ocorreria se fosse na sistemática do regime de caixa. No caso de regime de caixa o ganho de capital ou a perda cambial ocorreria quando da liquidação da operação.

Nestes termos, entendo como correto o procedimento da Receita Federal quanto à glosa das despesas de variação cambial, sendo que as mesmas foram apuradas pelo regime de competência, não devendo ser considerado o período subseqüente, para fins de compensação.

e) Ao realizar o levantamento da variação cambial, se a fiscalização houvessem considerado as receitas de variação cambial relativas ao período de 2003 a 2005 e os respectivos pagamentos de IRPJ e de CSLL, não haveria qualquer exigência adicional desses tributos?

Essa questão no meu modo de ver está respondida na questão anterior.

Já em relação à alegação da contribuinte quanto à conversão do passivo fictício em investimento na empresa brasileira pela controladora/fornecedora, tal fato somente ocorreu em 2005, quando se constatou pelos números do balanço dos anos de 2002 a 2005 que a empresa brasileira apresentava apenas prejuízo, e jamais conseguiria honrar o pagamento de valores com seu fornecedor.

Por isso a empresa carregou em sua contabilidade e apuração fiscal um passivo de valores elevados, que no final acabou sendo convalidado em investimento mediante emissão de registro perante o Banco Central realizado apenas em janeiro de 2007, conforme documentos trazidos às fls. 598 e seguintes dos autos.

A empresa apresentou os extratos do razão fazendo a composição (baixa) dos créditos e débitos, como forma de liquidar a dívida através do investimento ocorrido.

Contudo, somente fez isso após o início do procedimento de fiscalização (a empresa vinha sendo fiscalizada desde o início de 2006), perdendo no meu modo de ver a espontaneidade em acertar sua contabilidade e o passivo mantido em sua contabilidade.

Entendo que o tempo e a omissão na liquidação do passivo foram inimigos da empresa nesse caso, pois esperou a fiscalização apontar os problemas fiscais para fazer os registros via Banco Central dos valores como investimentos e acertar sua contabilidade liquidando as dívidas com os fornecedores estrangeiros.

Nestes termos, mantenho a cobrança do passivo fictício como omissão de receita em relação ao saldo remanescente, visto que deverá ser descontado do valor como receita omitida a glosa da despesa da variação cambial passiva.

Em relação aos demais tributos, os reflexos da decisão ora apontadas quanto ao IRPJ devem ser refletidos na apuração da CSLL, do Pis, da Cofins e do IPI (nos autos do processo administrativo [19515.001507/2007-93](#)).

Por fim, quanto à multa isolada aplicada, essa Corte tem entendimento firme e pacífico de que as multas isoladas e de ofícios não podem ser aplicadas sobre o mesmo fato e a mesma base de cálculo, devendo por critério de concomitância ser excluída a multa isolada.

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso, e no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para excluir a multa isolada.

É como voto!

*(documento assinado digitalmente)*

RAFAEL CORREIA FUSO - Relator

Processo nº 19515.001510/2007-15  
Acórdão n.º **1201-001.095**

**S1-C2T1**  
Fl. 18

---

CÓPIA