



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.000259/2004-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-003.952 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2019
Recorrente LATAPACK BALL EMBALAGENS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO DE EXISTÊNCIA E QUANTIFICAÇÃO DO CRÉDITO. AUSÊNCIA DE PROVAS OU INDÍCIOS. IMPROCEDÊNCIA.

É ônus do contribuinte a prova da existência e da quantificação do crédito pretendido, devendo refutar as constatações das Autoridades Fiscais que fundamentaram a denegação da compensação.

VARIAÇÕES CAMBIAIS. §1º DO ART. 30 DA MP Nº 2.158-35/01. ESTIMATIVA APURADA EQUIVOCADAMENTE. OPÇÃO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. ARGUIÇÃO DE EXERCÍCIO APENAS POR MEIO DA ENTREGA DA DIPJ. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA DIPJ COMO PREMISSA DO INDÉBITO. INOCORRÊNCIA.

Não pode-se presumir a ocorrência de *lapsos e equívocos* nas posturas dos contribuintes, mormente quando dão ensejo a indébito que evidenciaria crédito contra a Fazenda Pública.

Se dentro da própria *tese* arguida pela contribuinte, a opção que trata o §1º do art. 30 da MP nº 2.158-35/01 é apenas exercida ao final do período, com a entrega da DIPJ, a apresentação do teor de tal Declaração revela-se elemento *sine qua non* para a comprovação da existência de indébito de estimativa, supostamente apurada e recolhida por regime diverso daquele efetivamente optado. Uma vez ausente tal elemento, é inócuo qualquer debate sobre a procedência de sua alegação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, André Severo Chaves (suplente convocado para eventuais substituições) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 1402-003.952 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10580.000259/2004-62

Relatório

Trata-se de Recurso de Voluntário (fls. 83 a 108) interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA (fls. 71 a 81) que negou provimento à Manifestação de Inconformidade apresentada pela Contribuinte (fls. 50 a 66), oferecida contra r. Despacho Decisório (fls. 46 a 48), que deixou de homologar a PER/DCOMP transmitida (31 a 36).

Em resumo, a contenda tem como objeto *pleito* de compensação de débito de estimativa de CSLL de setembro de 2003 com crédito de formado por recolhimento a maior de estimativa de CSLL, efetuado em maio do mesmo ano-calendário de 2003.

O indébito da Contribuinte, que dá ensejo ao seu crédito pretendido, surgiria em face do recolhimento de tal estimativa de CSLL, que contemplou em sua base de cálculo *variações cambiais* de direitos e obrigações calculadas com base no *regime de competência*, quando teria, então, optado naquele ano-calendário, pela sua apuração pelo *regime de caixa*, como facultaria o art. 30 da MP n.º 2.158-35/01 – ocasionando o recolhimento excessivo.

Já no r. Despacho Decisório se entendeu que a ora Recorrente, quando efetuou a o recolhimento de estimativa mensal de tal tributo, apurada pelo *regime de competência*, teria exercido a opção de sua adoção, vinculante para todo o ano-calendário. Insurge-se a Contribuinte alegando que tal opção é feita apenas com a entrega da DIPJ do período, na qual teria escolhido por apurar a tributação de tais eventos de *variação monetária* por meio do *regime de caixa*, evidenciando recolhimentos a maior nos primeiros meses de 2003.

Por bem resumir o início da contenda, adota-se, a seguir, o objetivo relatório empregado pela DRJ *a quo*:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta pela Interessada contra o Despacho de fl. no 48, expedido pelo Serviço de Orientação e Análise Tributária (SEORT) da Delegacia da Receita Federal de Salvador — Bahia, o qual, a vista do Parecer n.º 023/2005 — SEORT-PJ, prolatado em 03/02/2005 (doc. de folhas if's. 46 a 48), não homologou a compensação declarada na "DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO ("PER/DCOMP") no 15619.71558.130104.1.3.04-7490, onde consta um débito no valor total de R\$ 216.140,19 (Principal: R\$ 174.715,21; Multa Mora: R\$ 34.943,05; e Juros: R\$ 6.481,93) sob o código "2484 CSLL — DEMAIS PJ QUE APURAM O IRPJ COM BASE EM LUCRO REAL ESTIMATIVA MENSAL", e a utilização de um crédito no valor original de R\$ 191.715,62, como também, indeferiu o pedido de reconhecimento de crédito tributário ali inserido no valor original de R\$ 681.847,40, relativo a alegado recolhimento a maior realizado em 30/05/2003, da CSLL sob o mesmo código "2484", incluso no DARF de R\$ 747.811,99 (docs. de fls. n.s. 29 a 35, 43 e 44).

2. De acordo com o referido Parecer 023/2005 — SEORT-PJ, o indeferimento do "PER/DCOMP" foi em razão do referido órgão entender pela inexistência de pagamentos indevidos da CSLL sobre as variações cambiais ativas, uma vez que ao efetuar o primeiro recolhimento no ano-calendário de 2003, relativo à contribuição sob o regime de estimativa, e no seu cálculo considerado as receitas das referidas variações sob o regime de competência, teria, neste momento (do recolhimento) exercido o direito de opção para o reconhecimento das receitas das variações monetárias previsto no artigo 30, da Medida Provisória no 2.158-31, de 2001, opção esta que não pode ser alterada para o regime de caixa com o fito de se gerar um recolhimento indevido de CSLL, porquanto tal opção seria definitiva e irretroatável para todo o ano-calendário de 2003.

3. Ciente em 28/02/2005, a Interessada, devidamente representada, no dia 30/03/2005, protocoliza petição junto A Repartição competente, onde, citando doutrina e jurisprudência, contesta o referido Despacho, alegando, em síntese, que (docs. de fls. n.s. 06 a 27 e 49 a 66):

3.1. em 13/01/2004, enviou eletronicamente a Declaração de Compensação n.º 15619.71558.130104.1.3.04-7490, na qual informou a compensação de débito de CSLL relativo ao período de apuração de setembro de 2003, no valor original de R\$ 174.715,21, com valor a ser restituído em decorrência de recolhimento indevido e/ou a maior efetuado a título de CSLL;

3.2. "não obstante as razões expendidas, o pedido de ressarcimento foi indeferido, sob o argumento equivocado de que não houve recolhimento indevido, tendo em vista que 'no momento em que efetuou o primeiro recolhimento OPTANDO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA para o reconhecimento destas receitas, os valores foram devidos em consonância com este regime'. A r. decisão afirmou, ainda, que a Requerente teria confundido o conceito de ano-calendário e de exercício", contudo, não há qualquer fundamento para o indeferimento do seu direito A compensação, conforme restará amplamente demonstrado;

3.3. nos termos da legislação vigente, a "Manifestação de Inconformidade" ora apresentada instaura a fase litigiosa do processo administrativo de compensação e suspende a exigibilidade do crédito tributário objeto do pedido de compensação;

3.4. conforme o disposto nos arts. 177 e 187, §1º, da Lei n.º 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas), para efeitos contábeis ela está obrigada a registrar suas receitas pelo regime de competência;

3.5. "em relação à determinação da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, decorrente das receitas relativas à variação cambial, no entanto, é permitida a opção pelo regime de caixa ou de competência nos termos do artigo 30, da Medida Provisória - MP n.º 2.258-35/01";

3.6. estando obrigada, para efeitos contábeis, ao reconhecimento das receitas pelo regime de competência, nos primeiros meses do ano-calendário de 2003, efetuou, equivocadamente, recolhimento de tributos calculados com base no regime de competência, em relação às receitas decorrentes de variações cambiais;

3.7. não há no citado artigo 30 da MP n.º 2.258-35, de 2001, nem tampouco em atos administrativos infra-legais editados pela Secretaria da Receita Federal — SRF, "qualquer regulamentação acerca de quando e de que forma a pessoa

jurídica tributada pelo lucro real poderá exercer a referida opção, no decorrer do ano calendário";

3.8. "tão somente com a entrega da correspondente Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ do exercício é que a referida opção set-6 formalizada perante a SRF, indicando, conseqüentemente, qual o regime de reconhecimento de receitas adotado no período-base, pela pessoa jurídica tributada pelo lucro real". Neste sentido vide ementa de decisão proferida pelo Egrégio Conselho de Contribuintes (fl. n.s. 57);

3.9. "vale ressaltar que a Instrução Normativa SRF n.º 345, de 28 de julho de 2003 (D.O.U. 08/08/2004) estabeleceu, exclusivamente para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou optantes pelo SIMPLES, que a mudança durante o ano-calendário implicará no reconhecimento das receitas auferidas e não recebidas no mês de dezembro do ano-calendário anterior àquele em que ocorrer a mudança de regime";

3.10. "ao optar pelo regime de caixa para a composição das bases de cálculo dos tributos federais mencionados constatou a existência de recolhimentos indevidos e a maior que, a toda evidencia, poderá ser compensado com outros tributos e contribuições administrados pela SRF, conforme disposto nos artigos 73 e 74 da Lei n.º 9.430/96";

3.11. a legislação não estabelece como deverá ser efetuada a opção pelo regime de caixa ou de competência, por isso se mostra equivocada a recorrida decisão proferida pela DRF, pois "quando a legislação quis estabelecer que o pagamento representava a manifestação pela opção por um regime de tributação, o fez expressamente em relação à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, nos termos do disposto no art. 26, § 1º da Lei n.º 9.430, de 1996";

3.12. "inexiste previsão legal de que o 'primeiro recolhimento' implique em opção pela apuração da CSLL pelo regime de caixa ou de competência";

3.13. "não resta dúvida de que o recolhimento efetuado com base no regime de competência não configura a opção pelo regime de competência, a qual somente ocorrerá com a entrega da Declaração de Imposto de Renda pelo contribuinte";

3.14. as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, nos termos da legislação comercial e do artigo 9º, da Resolução n.º 750, de 29 de dezembro de 1994, do Conselho Federal de Contabilidade — CFC, devem observar o regime de competência, o qual reclama o reconhecimento de receitas e despesas no período em que ocorrerem, independentemente de sua realização por caixa;

3.15. "o princípio da competência, como é fato notório, dentre outros princípios que norteiam a contabilidade, é o que se sobressai. Todavia, como adverte o Conselho Federal de Contabilidade, 'tal fato não resulta em posição de supremacia hierárquica em relação aos demais princípios, pois o status de todos é o mesmo, precisamente pela sua condição científica' (Princípios Fundamentais da Contabilidade e Normas Brasileira de Contabilidade — Ed. Atlas, 1995, p. 45)";

3.16. "se de um lado é certo que em face do regime de competência o reconhecimento das receitas deve-se fazer independentemente de seu recebimento, não menos certo é que todos os demais princípios são igualmente aplicáveis na determinação do lucro líquido, especialmente, no que tange ao

caso em questão, o princípio do conservadorismo ou da prudência, assim expresso na já citada Resolução do CFC:

'Art. 10 — O princípio da prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do Passivo sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido'."

3.17. "o princípio da competência deve ser aplicado em conjunto com o princípio da prudência (e não com desprezo deste), dado que a contabilização deve obedecer a todos os preceitos contábeis, não se podendo aplicar um ao mesmo tempo em que outro é desrespeitado (Lei da S.A. art. 177)";

3.18. "dai o acerto de Eliseu Martins ao dizer:

'Regime de Competência não é apropriação, pura e simples, das receitas financeiras por decorrência do tempo. Exige-se o cumprimento de todas as condicionantes que a teoria contábil nos impõe, e, entre elas, a o alto grau de certeza de recebimento. Nos casos de operações com clientes com dificuldades de mensurar pagamento, deve-se cessar a apropriação de receita financeira 'pro rata tempore' deixando-se para reconhecê-la, prudentemente, apenas no efetivo recebimento'

(Regime de Competência nas Receitas das Instituições Financeiras, in Boletim Temática Contábil da IOB — Informações Objetivas, n.º 36/90)."

3.19. "ou seja, o mero vínculo jurídico (entre credor e devedor) sem a correspondente substância econômica não tem o condão de surtir efeitos contábeis. Assim, se existe o direito ao crédito, mas não há razoável certeza de sua realização ou do 'quantum' realizável, afigura-se descabido atribuir-lhe a natureza de receita";

3.20. "o câmbio, hoje, é fato notório, em face de sua liberação pelo Banco Central e das incertezas da economia brasileira, está sujeito a toda sorte de flutuação/especulação, sendo assim impossível afirmar-se, com razoável segurança, qual será a taxa vigente no momento da liquidação dos contratos pactuados pela empresa";

3.21. "nesse contexto, a aplicação do princípio da competência, em conjunto com o da prudência, recomenda que as receitas somente sejam reconhecidas quando de sua liquidação";

3.22. "nem se diga que, do ponto de vista tributário, seria imperioso o reconhecimento de variação cambial, mesmo se utilizando de taxa cambial hoje sabidamente volátil e de impossível certeza quanto a sua manutenção, ao argumento de que em matéria tributária o regime de competência seria de absoluta aplicação";

3.23. "o lucro líquido, como já assinalado, a par da aplicação do regime de competência, dever ser apurado com observância a todos os princípios de contabilidade geralmente aceitos (Lei das S.A., art. 177). E os princípios de contabilidade, todos eles, em face do Decreto-lei n.º 1.598/77 (art. 6º, § 1º), em matéria tributária, estão juridicizados e, portanto, são de compulsória observância seja para o contribuinte, seja para o fisco";

3.24. "por outro lado, abstrações feitas a Ciência Contábil e aos princípios e postulados que a regem, se é notória, como de fato é, a incerteza quanto a efetiva determinação do quantum da receita que se realizará, não se pode afirmar, antes da liquidação dos contratos, o seu efetivo valor, vale dizer, a

base de cálculo dos tributos incidentes sobre a receita e faturamento, o que evidentemente impede a caracterização do fato tributável."

4. Finalizando requer a reforma do referido Despacho para que seja homologada a compensação realizada, e, conseqüentemente, seja extinto o crédito tributário objeto da compensação nos termos do artigo 156, inciso II, do Código Tributário Nacional — CTN.

Ao seu turno, a C. Turma da DRJ/SDR proferiu o v. Acórdão, ora recorrido, negando provimento à *defesa* da Contribuinte, ementado e decidido nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO - CSLL

ANO-CALENDÁRIO: 2003

DIREITO À RESTITUIÇÃO. TRIBUTO E CONTRIBUIÇÃO. VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. TAXA DE CÂMBIO. REGIME DE COMPETÊNCIA. OPÇÃO.

Incabível o direito A restituição de tributo ou contribuição calculado com base nas variações monetárias ativas em função da taxa de câmbio, oferecidas à tributação com base no regime de competência, cuja opção é exercida quando a pessoa jurídica, sujeita A apuração do imposto pelo lucro real, realiza o recolhimento da CSLL pela sistemática de estimativa mensal aplicável para todo o Ano-calendário em que se deu o primeiro recolhimento.

Rest/Ress. Indeferido - Comp. não homologada

Em face de tal revés, a Contribuinte interpôs o Recurso Voluntário, ora sob análise, reiterando, em suma, as razões de sua Manifestação de Inconformidade. Adiciona alegação referente à desnecessidade de arrolamento de bens para a apresentação do *Apelo*.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

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

Inicialmente, analisando o Recurso Voluntário, verifica-se a presença de alegações referentes à desnecessidade do procedimento de arrolamento de bens da Contribuinte para a apresentação de *Apelo*.

Tal matéria não merece conhecimento, nos termos da Súmula CARF n.º 109:

Súmula CARF n.º 109

O órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens.

Como se observa do relatório, o processo tem como objeto a pretensão da compensação de débitos de estimativa de CSLL de setembro de 2003 com suposto recolhimento a maior, igualmente de estimativa de CSLL, mas no mês de maio do mesmo ano-calendário de 2003.

O indébito alegado pelo Contribuinte se revelaria em face da possibilidade de apurar a tributação incidente sobre as variações cambiais de seus direitos e obrigações pelo *regime caixa*, nos termos do art. 30 da MP n.º 2.158-35/01, tendo, nos primeiros meses de 2003, equivocadamente procedido à inclusão de valores referentes a tal evento no cálculo da estimativa de CSLL pelo *regime de competência* – assim, a diferença entre a monta dos valores efetivamente *realizados* e aquela ofertada à tributação pela metodologia da competência evidenciaria o pagamento a maior.

Essa é a celeuma nos autos até o presente momento.

No r. Despacho Decisório ficou registrado que *se a sistemática adotada pelo contribuinte prevê recolhimentos mensais da CSLL ao longo do ano-calendário, e se para o cálculo desta devem ser consideradas as variações cambiais, no momento em que efetuou o primeiro recolhimento OPTANDO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA para o reconhecimento dessas receitas, os valores foram devidos em consonância com esse regime. Ocorre que a*

eleição exercida pela postulante quanto ao regime de tributação, facultada pelo art. 30, § 1º da MP 2.158-35/01, não comporta qualquer forma de retratação.

Ao seu turno, a Contribuinte defende que a redação do §1º do art. 30 da MP n.º 2.158-35/01 não prevê o exercício da opção da apuração pelo *regime de competência* por meio de recolhimento de estimativa.

Desenvolve seu argumento, apontando que tal *opção* não fora regulamentada, seja na Lei ou mesmo por normativo da Receita Federal do Brasil, e acrescenta que a DIPJ, apresentada apenas no final do período é o devido instrumento para o exercício de tal faculdade específica de adoção de metodologia contábil para a tributação da variação cambial em questão.

Traz Acórdãos dos C. Conselhos de Contribuintes sobre tema, corroborando sua alegação, e pondera que os aderentes ao SIMPLES e pelo Lucro Presumido tiveram sua opção regulamentada pela IN n.º 345/2003, mas não aqueles sujeitos ao Lucro Real. Também demonstra que o exercício da opção da modalidades de apuração do lucro por meio de *primeira quota* só aplica ao Lucro Presumido (art. 26 da Lei n.º 9.430/96).

Por fim, acrescenta que os próprios princípios contábeis muitas vezes excetam a *supremacia* do princípio da competência, principalmente no caso de tributação de receitas financeiras, citando doutrina especializada.

Pois bem, entende este Conselheiro que a *tese* defendida, desde o início da contenda pela Contribuinte guarda profunda plausibilidade, na medida que confirmam-se as suas afirmações e conclusões analíticas sobre a legislação aplicável ao tema (anteriormente à 2010), sendo bastante sólida sua conclusão.

De fato, o art. 30 da MP n.º 2.158-35/01 trouxe uma faculdade de apuração *especial e específica* para as *variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio*, instituindo o *regime de caixa* como método ordinário, possibilitando a opção pelo *regime de competência* para todo o ano-calendário. A especialidade da norma demanda uma regra igualmente específica para o exercício de tal opção.

Analisando o teor de tal Medida Provisória (antes da alteração da Lei n.º 12.249/2010), bem como da IN n.º 345/2003, realmente se confirma o silêncio do Legislador e da Administração Tributária sobre o *modus* de tal opção e seu momento.

Está correta a afirmação da Contribuinte de que não possui qualquer base legal a eleição do pagamento da estimativa de janeiro como *forma irretratável* para se optar por tal apuração pelo *regime de competência*. Frise-se que a estimativa é mero adiantamento e até as

DCTFs correspondentes podem ser retificadas em caso de erro (inclusive de regime de apuração), não havendo em se falar que tal ato guarda irretratabilidade.

No entender da Contribuinte, em face de tal ausência de previsão legal, o momento de sua efetiva e derradeira opção seria quando da entrega da DIPJ do determinado ano-calendário, na qual estaria manifestamente expressa e formalizada a eventual opção que faculta o § 1º do art. 30 da MP nº 2158-35/01.

Pois bem, é exatamente nesse *ponto* em que este Conselheiro entende por necessário interromper a apreciação jurídica e abstrata do *postulado* da existência do direito creditório da Recorrente.

Como se observa, dentro das próprias premissas e termos daquilo defendido pela Parte insurgente, somente pode se falar em indébito se efetivamente houve *erro* no recolhimento da estimativa de CSLL de maio de 2003. Nesse sentido, qualquer *erro* ou *equivoco* do contribuinte – mormente aquele que implica em crédito contra a Fazenda Pública – não pode ser presumido.

E tendo o próprio Contribuinte reconhecido que procedeu ao cálculo das estimativas com base do *regime de competência*, tal postura somente se comprova como *lapsos* (evidenciando recolhimento a maior, nas presentes circunstâncias) se confirmado que, ao final do período, com a entrega da DIPJ, não se efetuou tal opção. Até a ocorrência de tal demonstração deve-se presumir como adequados tais cálculos e recolhimentos.

A existência efetiva do *erro* que gera indébito é ônus do próprio contribuinte.

In casu, nota-se que, nas duas oportunidades processuais de *defesa*, a ora Recorrente não promoveu a juntada de sua DIPJ, de modo a permitir o cotejo de seu teor com a postura que teria ensejado o seu crédito.

Repita-se: nos próprios termos da *tese* da Contribuinte, o indébito somente *se revela* com a entrega da DIPJ, exercendo ou não a opção prevista no §1º do art. 30 da MP nº 2158-35/01. Com tudo, o julgamento deve se dar com base em fatos e não apenas em alegações teóricas.

Sem a presença de tal documento e a correspondente demonstração que ao final do ano-calendário prevaleceu o *regime de caixa* como método para a tributação das variações cambiais, não há possibilidade de se averiguar a existência de seu direito – o que inclusive esvazia a necessidade do aprofundamento no debate jurídico aqui travado.

Considerando o regular exercício de defesa da Contribuinte, em duas oportunidades, após tal tema já se apresentar como controverso, e não havendo qualquer início de prova ou evidência da ocorrência da premissa factual necessária à demonstração da existência do crédito, não justifica-se a conversão em diligência.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo o v. Acórdão recorrido.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella