



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.000259/2004-62
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.048 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 4 de abril de 2022
Recorrente BALL EMBALAGENS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

DCOMP. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CRÉDITO PELA
AUTORIDADE DE ORIGEM.

Como a existência e quantificação dos alegados créditos de IRPJ decorrentes de equívoco quanto à aplicação do regime de competência e não de caixa, além do fato de que a tributação de receitas de variação cambial não fora objeto de análise, cabe à unidade de origem proceder tal verificação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, dar-lhe provimento com retorno dos autos à Unidade de Origem para análise da existência e disponibilidade do direito creditório postulado e emissão de despacho decisório complementar, reiniciando-se o rito processual. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente Substituto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício), Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Alexandre Evaristo Pinto. Ausente a conselheira Andréa Duek Simantob. Julgamento presidido pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. O conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) não participou do julgamento.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência pelo sujeito passivo em epígrafe, com amparo no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

O julgado foi assim ementado:

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 PREMISSE DO INDÉBITO. INOCORRÊNCIA.

Não pode-se presumir a ocorrência de *lapsos* e *equivocos* 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..

O especial, interposto em face do acórdão nº 1402-003.952 e integrado pelo despacho decisório que rejeitou os embargos opostos pelo sujeito passivo, tem como objeto a seguinte matéria: - **DCOMP - Necessidade de retorno dos autos à origem na hipótese em que é afastada a tese jurídica adotada para não homologação da compensação.**

A presidência da turma de piso admitiu o Especial nos seguintes termos:

Em breve síntese, alega a recorrente a existência de divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e o acórdão indicado como paradigma, nº 1802-002.502, no que concerne à necessidade de retorno dos autos à origem a fim de que seja analisado o direito creditório informado na DCOMP, na hipótese em que o Colegiado afaste a tese jurídica adotada no despacho decisório para não homologação da DCOMP.

Pois bem, pelo cotejo entre o acórdão recorrido o acórdão indicado como paradigma é possível verificar que **a recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência interpretativa por ela suscitada.**

Realmente, **tanto o recorrido quanto o paradigma tratam da mesma situação fática** (a ora recorrente, inclusive, também figura como sujeito passivo no paradigma), qual seja, em que a DCOMP referente a pagamento indevido ou a maior de estimativa mensal de CSLL não foi homologada pela DRF de origem sob o fundamento de que, como o sujeito passivo optou em sua DIPJ por apurar as variações cambiais com base no regime de competência, não poderia alegar a existência de direito creditório de estimativa mensal apurada segundo o regime de caixa.

Ademais, **tanto o recorrido quanto o paradigma afastaram a acima referida tese jurídica adotada nos respectivos despachos decisórios.**

No entanto, **(i)** enquanto o recorrido entendeu que a ora recorrente deixou de comprovar a existência do direito creditório informado na DCOMP, **(ii)** o paradigma entendeu que como a existência do direito creditório informado na DCOMP não havia sido examinado pela DRF de origem, os autos deveria retornar àquela unidade para realização do exame.

Em outras palavras, **a divergência entre o recorrido e o paradigma** não tem origem nos elementos de prova contidos em cada um dos autos (pois, se fosse esse o caso, o presente recurso não poderia ser admitido), **mas sim na solução jurídica adotada por cada um dos Colegiados após terem afastado a tese acolhida pela DRF para não homologar as respectivas DCOMPs.**

No mérito, sustenta que a DIPJ, apresentada apenas no final do período, é o devido instrumento para o exercício de opção específica de adoção de metodologia contábil para a tributação da variação cambial.

Intimada, a Procuradoria da Fazenda Nacional sustenta que a existência efetiva do erro que gera indébito é ônus do próprio contribuinte. Nos próprios termos da tese do 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.

Sem a juntada de tal documento com a devida demonstração de 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.

É o relatório no que reputo essencial.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial - Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da

análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, acima transcrito, o Recurso Especial somente é cabível se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outro Colegiado deste E. Conselho*.

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

No presente caso, entendo ter sido bem demonstrada a controvérsia pela presidência da turma de piso entre o acórdão recorrido e acórdão indicado como paradigma, de nº 1802-002.502, razão pelo qual tomo conhecimento com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Recurso especial - Mérito

Como se observa, o contribuinte sustenta que seus pagamentos constituem indébitos, uma vez que somente quando da entrega da DIPJ teria informado ser optante pelo regime de caixa, e não competência.

Vale notar que a opção de regime de caixa ou competência no que diz respeito à tributação de variações cambiais foi introduzida pelo art. 30, MP nº 2.158-31/2001, verbis:

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 subseqüentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

Assim, a opção para o reconhecimento de receitas, quer seja pelo regime de caixa, quer seja pelo regime de competência, é definitiva e irrevogável para todo o ano calendário.

Todavia, inexistia no texto normativo da época qualquer definição acerca do momento e forma da pessoa jurídica tributada pelo lucro real exercer a referida opção no decorrer do ano calendário. Também não é possível aferir, apenas com base nos recolhimentos mensais do IRPJ, qual de fato teria sido o regime eleito pelo contribuinte para tributar seus resultados de variação monetária.

Desse modo, o único registro formal acerca do regime adotado pelo contribuinte no que diz respeito à opção de tributação das variações cambiais realmente acontecerá com a DIPJ, a qual, segundo alega o contribuinte, registrou o regime de caixa como método eleito, e não o regime de competência. Daí, então, surgiria o crédito ora compensado.

Nesse contexto, tendo em vista que as autoridades fiscais não têm meios para aferir o regime escolhido pelo contribuinte para apuração de sua receita de variação cambial antes da entrega da DIPJ, realmente não há fundamento que sustente a conclusão de que o momento do exercício da referida opção já ocorre e seria irrevogável quando do recolhimento da estimativa de IRPJ.

Cumprе ressaltar que desde 2011 o contribuinte tem que informar qual o regime de tributação das variações cambiais na DCTF relativa ao mês de janeiro de cada ano, no entanto, não existia tal norma ao tempo do caso em epígrafe e tampouco a possibilidade sistêmica de que isso fosse informado na DCTF.

Por fim, trago menção ao voto proferido pela Conselheira Andréa Duek Simantob, nos autos do processo administrativo n. 10580.010018/2003-41, acórdão n. 9101-005.442, em que foi analisado Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional em caso relativo à mesma contribuinte, em caso de idêntica celeuma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003

DCOMP. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CRÉDITO PELA AUTORIDADE DE ORIGEM.

Como a existência e quantificação dos alegados créditos de IRPJ decorrentes de equívoco quanto à aplicação do regime de competência e não de caixa, além do fato de que a tributação de receitas de variação cambial não fora objeto de análise, cabe à unidade de origem proceder tal verificação.

(...)

Já está bem claro a divergência jurisprudencial que surgiu, em relação ao PER/DCOMP objeto destes autos, o qual diz respeito à possibilidade ou não de a contribuinte adotar o regime de caixa para a tributação das variações cambiais. Esse, por enquanto, é o aspecto principal que está condicionando a análise da existência ou não do alegado direito creditório, decorrente de pagamento a maior de estimativa.

Com a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (última reedição da MP nº 2.158, ainda vigente), estabeleceu-se a tributação das variações cambiais pelo regime de caixa como regra geral, facultando-se ao contribuinte a opção pelo regime de competência:

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.

Penso que o acórdão recorrido analisou mais adequadamente a questão aqui colocada. É importante reproduzir o voto que fundamenta essa decisão:

MÉRITO – MOMENTO DE RECONHECIMENTO DA VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA

Tema dos mais controversos diz respeito ao momento e reconhecimento da receita oriunda da variação cambial ativa. A partir da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 determinou-se a possibilidade de o contribuinte optar pelo regime de competência ou regime de caixa, que assim dispunha:

[...]

Em que pese o entendimento proferido pela r. DRJ, entendo que ele não mereça prosperar. Os dispositivos transcritos, seja da Lei nº 9.430/96, seja da IN SRF 93/97 dizem respeito opção a ser exercida pelo contribuinte entre o regime de apuração trimestral ou anual, com recolhimento em estimativas mensais.

E embora o raciocínio da Recorrente de que o momento da opção é posterior aos recolhimentos das estimativas ou das parcelas de PIS/COFINS, com a entrega da DIPJ, isto não significa dizer que o raciocínio adotado pela RFB, esteja correto, qual seja, de considerar o pagamento em que se computaram receitas decorrentes de variação cambial ativa como opção do contribuinte, haja a vista a ausência de previsão legal que assim o determine.

Da leitura do art. 30, acima transcrito, verifica-se que a regra é o regime de caixa, podendo à opção da pessoa jurídica, as ser considerada segundo o regime de competência”. É o que dispõe o art. 13 da IN SRF 247/2002: (destaques acrescidos)

[...]

Como se percebe, não há, no texto legal ou no texto infralegal que o regulamenta, qualquer definição acerca do momento e forma da pessoa jurídica tributada pelo lucro real exercer a referida opção no decorrer do ano calendário. Também não é possível aferir, apenas com base nos recolhimentos mensais do IRPJ, qual de fato teria sido o regime eleito pelo contribuinte para tributar suas receitas de variação monetária ativa.

Vale destacar que a Solução de Consulta Interna Cosit n. 15/11 dispõe expressamente que 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, conforme ementa abaixo:

Solução de Consulta Interna Cosit n. 15/11

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: 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 irretroatável, salvo em situação de elevada oscilação da taxa de câmbio.

Nesse contexto, inexistiam meios para que as autoridades fiscais aferissem o regime escolhido pelo contribuinte para apuração de sua receita de variação cambial até que fosse instituído campo para tal opção na DCTF, o que somente ocorreu em janeiro de 2011.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO, para que a DRF analise a liquidez do indébito, considerando a tributação das variações cambiais por regime de caixa e, em seguida, prolate novo despacho decisório, devendo o rito processual ser retomado desde seu início.

Realmente, a opção que a contribuinte faz pelo regime de apuração do IRPJ (real trimestral; real anual com estimativas; ou presumido) não pode ser confundida com a opção prevista no referido art. 30 da MP 2.158-35/2001, específica para a tributação das variações cambiais.

Nesse sentido, vale registrar que a Lei nº 12.949/2010 incluiu vários parágrafos ao mencionado art. 30 da MP 2.158-35/2001, que ficou com a seguinte redação, para incidência a partir de 2011:

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)

Em relação ao paradigma, já mencionei que aquela decisão tratou do mesmo sujeito passivo, do mesmo tipo de crédito, e examinou controvérsia idêntica à que se estabeleceu no presente processo, com diferença apenas em relação aos períodos de apuração do crédito.

Naquele outro caso, os pagamentos a maior correspondiam a outros períodos do mesmo ano-calendário de 2003, e também à CSLL, com PER/DCOMPs apresentados em 29/01/2004.

Mas vê-se que o paradigma praticamente embasou sua argumentação nos parágrafos que foram incluídos pela Lei nº 12.249/2010, com vigência somente a partir de 2011.

No paradigma, por exemplo, refutou-se a ideia de que a opção se daria com a apresentação da DIPJ, porque isso “entraria em conflito com o referido dispositivo do §4º, II, da MP nº 2.158-35, de 2001, que aponta explicitamente a possibilidade de alteração do regime no decorrer do ano-calendário, ou seja, aplicando-se às antecipações mensais”.

O paradigma também registra que a alteração do regime no decorrer do ano-calendário só seria admitida nos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio, o que não teria se dado na espécie.

Não podemos perder de vista, todavia, que tanto o paradigma quanto o acórdão recorrido trataram de fatos ocorridos bem antes da vigência desses parágrafos que foram inseridos pela Lei nº 12.949/2010.

E em relação ao conteúdo original do art. 30 da MP 2.158-35/2001, o voto que orientou o paradigma afirma apenas que “a leitura desse dispositivo (§§2º e 3º), na sua redação original de 2001, deixa claro que, uma vez adotado um regime de apuração (caixa ou competência), esse regime deve ser aplicado para todo o ano-calendário, podendo ser mudado apenas para os anos seguintes”.

A Solução de Consulta Interna Cosit nº 15/11, citada pelo recorrido, esclarece que essa não é a leitura correta do texto original do referido dispositivo legal.

O que o texto original diz é que o mesmo regime de reconhecimento das variações cambiais deverá ser aplicado para todo o ano-calendário. Ou

seja, a contribuinte não pode adotar regime de caixa para um mês e regime de competência para outro mês do mesmo ano-calendário.

A referida solução de consulta também deixa claro que o entendimento defendido pelo paradigma, ou seja, de que a opção se dá com o primeiro pagamento feito no ano, de que essa opção é irretratável a partir daí, etc., vale somente a partir de 01/01/2011.

Aliás, isso já está bem expresso no próprio §4º do art. 30 da MP 2.158-35/2001, que foi inserido pela Lei nº 12.949/2010.

E a ressalva do §3º (também no texto original), em relação aos anos-calendário subsequentes, não endossa a tese contida no paradigma.

A situação também está esclarecida na referida solução de consulta:

15.4. Não se pode inferir, tampouco, que o § 3º restrinja a alteração de opção ao ano-calendário subsequente, pois ele apenas determina uma condição para alteração de opção em ano-calendário posterior:

“Art. 30.

.....

§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.”

15.5. O dispositivo é destinado, tão somente, a resguardar a necessidade de oferecimento imediato ao fisco de saldos não tributados em anos anteriores quando da utilização de regime diverso. Repare que é perfeitamente adequado ao sistema entender que, caso houvesse uma alteração de opção dentro do próprio ano calendário, o próprio §2º já resguardaria a necessidade de oferecimento imediato de saldos não tributados dentro do período, por determinar que a opção “aplicar-se-á a todo o ano-calendário”.

É que como estamos tratando do regime de reconhecimento de variação cambial (caixa ou competência), uma alteração desse regime em um ano normalmente vai ter reflexos em outros anos. E o referido §3º apenas estabelece que a Receita Federal expedirá normas para os devidos ajustes tributários decorrentes dessa mudança de regime no desenrolar dos anos, caso isso ocorra.

Vale novamente transcrever a conclusão da referida Solução de Consulta Interna nº 15 – Cosit, de 13/09/2011:

Solução de Consulta Interna Cosit n. 15/11

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: 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 irrevogável, salvo em situação de elevada oscilação da taxa de câmbio.

Finalmente, registro que toda essa controvérsia se deu porque a contribuinte, na mesma data em que transmitiu o PER/DCOMP, também protocolizou uma petição para informar, entre outras coisas, que o referido pagamento a maior de estimativa decorria do fato de ela ter computado as receitas de variações cambiais pelo regime de competência, e não pelo regime de caixa (que como dito, era a regra geral).

E, na linha das observações feitas pelo acórdão recorrido, não fosse essa petição, realmente não seria muito fácil aferir, apenas com base nos recolhimentos mensais do IRPJ, qual de fato teria sido o regime eleito pelo contribuinte para tributar suas receitas de variação monetária ativa.

Assim, conheço do Recurso Especial, para dar-lhe provimento, determinando o retorno dos autos a unidade de origem para apreciação do direito creditório pleiteado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator