



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.000261/2004-31
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.885 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 12 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BALL EMBALAGENS LTDA

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

Ano-calendário: 2003

IRPJ. VARIAÇÕES CAMBIAIS. REGIME DE RECONHECIMENTO. OPÇÃO. POSSIBILIDADE DE RETRATAÇÃO NO MESMO ANO-CALENDÁRIO. ESTIMATIVAS MENSAS. POSSIBILIDADE RECONHECIDA PELA PRÓPRIA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Nos termos da SCI Cosit nº 15/2011, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Livia De Carli Germano. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial por Divergência (fls. 122 a 132), interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão nº 1201-003.036 (fls. 116 a 120, proferido em 9 de julho de 2019, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção que, por unanimidade de votos, deu 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.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte:

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 caixa, na tributação de receitas de variação cambial não foram objeto de análise, cabe à unidade de origem proceder tal verificação com a prolação de novo despacho decisório, devendo o rito processual ser retomado desde seu início.

Encaminhados os autos para ciência da Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN em 07/08/2019, conforme despacho de encaminhamento de fl. 121. Ocorrendo a ciência tácita, após o prazo de 30 (trinta) dias (06/09/2019), a PFN interpôs o Recurso Especial em 18/09/2019, conforme despacho de encaminhamento de fls. 140.

O recurso foi admitido por meio de despacho do presidente da 2ª Câmara que, por bem retratar a discussão objeto do recurso, transcrevo, *verbis*:

[...]

Indicação da legislação objeto de divergência jurisprudencial

Art. 30, MP nº 2.158-31/2001; arts. 1º, 2º, 3º e 28 da Lei nº 9.430/96; e arts. 4º, 17, 18 e 49 da IN SRF nº 93/2007.

Acórdão paradigma - aspectos formais

Apresentou-se como único paradigma o acórdão nº 1801-002.275 (sessão de 03/03/2015, processo 10580.000882/2004-15). O paradigma apresentado foi prolatado por colegiado distinto do que proferiu o acórdão ora recorrido. Consulta ao site do CARF indica que não foi reformado até a data de interposição do Recurso Especial. Entendemos que o paradigma não contraria Súmula do CARF ou decisão definitiva vinculante.

III – Exame da admissibilidade do Recurso Especial

O Recurso Especial é instrumento de cognição restrita, destinado à solução de conflitos interpretativos para promoção da segurança jurídica, em matéria tributária. A admissibilidade do Recurso Especial está condicionada aos requisitos impostos pelos arts. 67 e 68 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, sendo o principal a demonstração de dissídio jurisprudencial, vale dizer, de divergência na interpretação da lei aplicável a situações fáticas semelhantes. A demonstração do dissídio demanda confronto entre o acórdão recorrido e decisão(ões) originada(s) de outras Turmas e Câmaras do CARF, ou da CSRF.

Em alguns casos a similitude das situações fáticas e a divergência entre as decisões cotejadas são tais que não demandam exame aprofundado; outros casos demandam análise mais detida. Distinções porventura existentes entre as situações fáticas julgadas podem ou não ser relevantes, no sentido de determinantes para as decisões cotejadas; da mesma forma, as datas das decisões e as alterações legislativas podem ou não ser relevantes para a caracterização do dissídio jurisprudencial.

Feitas estas considerações, passamos ao exame da matéria de divergência invocada.

A divergência é suscitada neste contexto específico:

1. pedido de compensação, em que o crédito alegado é pagamento indevido ou a maior de estimativas;
2. o requerente (contribuinte) sustenta que os pagamentos indevidos ou a maior decorreram de equívoco no cálculo de estimativas, em que as variações cambiais teriam sido tributadas pelo regime de competência, quando o correto seria o regime de caixa.

A Recorrente afirma que, diante de tal contexto, o acórdão recorrido e o paradigma adotaram entendimentos divergentes. O recurso apresenta a divergência nestes termos:

O v. acórdão recorrido entendeu que embora o contribuinte tenha efetuado o pagamento de estimativas com base no regime de competência, a variação cambial deve se submeter à tributação segundo o regime de caixa, conforme indicado em DIPJ, por considerar tal declaração como o instrumento de formalização do regime escolhido. (...)

(...)

Diverso é o entendimento firmado no acórdão n.º 1801-002.275 (...):

(...)

Verifica-se que os acórdãos confrontados tratam de processos referentes ao mesmo contribuinte em situações fáticas bastante semelhantes.

O suposto indébito surgiria de recolhimentos de estimativas que abrangeriam 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.

Nos Despachos Decisórios se entendeu que o contribuinte, quando efetuou o recolhimento de estimativa mensal dos tributos, 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.

Ocorre que sobre a mesma base fática, os acórdãos confrontados adotaram soluções divergentes.

De um lado, embora o contribuinte tenha efetuado o pagamento de estimativas com base no regime de competência, o acórdão recorrido entendeu que a variação cambial deve se submeter à tributação segundo o regime de caixa, conforme indicado em DIPJ, por considerar tal declaração como o instrumento de formalização do regime escolhido.

De outro lado, o acórdão paradigma entendeu que ao efetuar o pagamento das estimativas, o contribuinte firmou a opção pelo regime de competência para a tributação das variações cambiais ativas. Esta tese encontra amparo no raciocínio de que como as antecipações fazem parte da apuração do tributo, a opção é exercida com o pagamento da estimativa. Se não fosse assim, não haveria razão para a disciplina do § 4º, II, da MP nº 2.158-35/2001, que permite a alteração do regime no decorrer do ano calendário. Ou seja, se o regime não pudesse ser exercido com o recolhimento das antecipações mensais, não haveria razão para a existência de norma que possibilita a alteração do regime no decorrer do ano calendário.

Verifica-se claramente divergência na interpretação do art. 30 da MP nº 2158-35/2001; arts. 1º, 2º, 3º e 28 da Lei nº 9.430/96 e arts. 4º, 17, 18 e 49 da IN SRF nº 93/2007.

Esta, portanto, a divergência proposta. Passamos ao confronto entre a decisão recorrida e o paradigma.

Transcrevem-se trechos do voto condutor do acórdão recorrido, relevantes para o exame da divergência suscitada:

Conforme visto, o fundamento para a não homologação das compensações pleiteadas pelo contribuinte foi o de que não haveria IRPJ a maior, uma vez que teria havido exercício da opção pela tributação das variações cambiais com base no regime de competência por ocasião dos pagamentos de estimativas feitos pelo próprio contribuinte nos meses de janeiro, março e abril de 2003.

Aos olhos da DRJ, *"ao fazer o recolhimento da estimativa do IRPJ, incluindo no seu cálculo o valor das variações monetárias ativas pelo regime de competência, ao invés do regime de caixa, neste momento ela exerceu a opção de reconhecimento pelo regime de competência previsto no art. 30, §2º, da MP nº 2.158-31, de 2001"*.

Já o contribuinte sustenta que tais pagamentos constituem indébitos, uma vez que, quando da entrega da DIPJ - instrumento apto a definir a sistemática adotada - teria informado ser optante pelo regime de caixa, e não competência.

Pois bem.

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*:

(...)

Como se percebe, "a norma é clara" no sentido de que a opção para o reconhecimento de receitas - seja pelo regime de caixa ou pelo o regime de competência - é definitiva e irretroatável para todo o ano calendário.

Ocorre, porém, que não há, no referido texto legal, 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.

Na prática, cumpre observar que o único registro formal acerca do regime adotado pelo contribuinte no que diz respeito à opção de tributação das variações cambiais realmente é 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 irretroatável quando do recolhimento da estimativa de IRPJ.

Pelo contrário, somente por ocasião da transmissão da DIPJ é que a opção por caixa ou competência resta formalizada perante o fisco.

(...)

Nesse sentido, considero o fundamento para a não homologação das compensações que deram ensejo ao presente contencioso improcedente, mas entendo que devem a opção pelo regime de caixa em DIPJ, assim como o montante exato do indébito, serem analisados e confirmados.

Destaca-se, aqui, a seguinte passagem da decisão de primeira instância:

7.[...] os alegados recolhimentos realizados a maior objeto do Pedido de Compensação não foram examinados por parte da Autoridade "a quo" no tocante à certeza e liquidez dos valores, a qual limitou-se a se manifestar sobre a alegada existência do direito de compensar, sem, entretanto, adentrar ao mérito dos valores (cálculo, efetividade dos recolhimentos, oferecimento dos valores à tributação, montante da pretendida exclusão de receita, etc), razão pela qual, tal verificação, ou seja, a alegada existência dos valores recolhidos e objeto do Pedido de Restituição, NÃO ESTA EFETIVAMENTE DEMONSTRADA, e assim, a lide se prende a definir exclusivamente se o momento da opção previsto no artigo 30, da citada MP, é a data do recolhimento indicada no r. Despacho, ou a data da entrega da DIPJ, como defende a Interessada.

8.Portanto, caso seja aqui considerada consistente a tese da Contribuinte de que o momento da opção seria na DIPJ, e de que os recolhimentos teriam sido decorrentes de alegado erro, entendo que o processo deve retomar à DRF para que na execução se apure a certeza e liquidez do alegado indébito tributário pleiteado, ou seja, se os valores reclamados correspondem ao tributo incidente sobre o resultado das operações de câmbio apurado pelo regime de competência como aqui ora alegado.

Feitas essas considerações, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTARIO, 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.

Com base nos excertos acima, identificam-se os fundamentos e conclusões do acórdão recorrido:

- o art. 30 da MP nº 2.158-31/2001 não define o momento nem a forma em que se dá a opção do contribuinte, entre os regimes de caixa ou de competência, para tributação das variações monetárias;

- não é possível aferir, apenas com base nos recolhimentos mensais do IRPJ, o regime eleito pelo contribuinte;

- o único registro formal da referida opção é a informação na DIPJ;

^a conclusão - logo, a opção não se opera no momento do pagamento da estimativa, mas sim na entrega da DIPJ;

- no caso concreto, a liquidez e certeza dos créditos alegados não fora sequer examinada na unidade de origem (o que a DRJ chamou de “*mérito dos valores*” – “*cálculo, efetividade dos recolhimentos, oferecimento dos valores à tributação, montante da pretendida exclusão de receita, etc*”), que se limitara ao pronunciamento sobre momento da opção de regime;

2ª conclusão – logo, o processo deve retornar à origem para exame da certeza e liquidez do crédito, retomando-se o rito processual desde o início.

Este, portanto, o entendimento manifestado na decisão recorrida.

Passamos ao exame do paradigma, acórdão n.º 1801-002.275. Trata-se de decisão proferida no âmbito de processo de interesse do mesmo sujeito passivo, que também versa sobre compensação de suposto indébito de estimativa(s) – naquele caso, do ano-calendário 2004. Reproduzimos trechos relevantes do voto condutor do paradigma:

Os fatos relativos à presente lide são incontroversos. O contribuinte apura o IRPJ pelo lucro real anual e, ao apurar as estimativas mensais de janeiro, março e abril, incluiu em sua base de cálculo receitas provenientes de variação cambial, seguindo o regime de competência. Ao fazer a apuração anual dos tributos, retirou da base de cálculo das referidas estimativas as supracitadas receitas, justificando essa retirada pelo fato de estar seguindo o regime de caixa. Com isso, os valores pagos de estimativa seriam maiores que o devido e, assim, passíveis de restituição/compensação.

Ao analisar as correspondentes declarações de compensação, a Administração Tributária entendeu que, ao efetuar o pagamento original das referidas estimativas, o contribuinte firmou a opção pelo regime de competência para tributar as variações cambiais ativas, não havendo possibilidade de mudança de regime para o mesmo ano. Por seu turno, o recorrente afirma que a dita opção se dá apenas pela entrega da DIPJ, por ausência de determinação legal em contrário.

Não há dúvida de que houve o pagamento, enquanto a divergência encontra-se na qualificação desse pagamento como maior do que o devido. Portanto, o que se há de resolver no presente feito é uma questão de Direito: pode o contribuinte alterar a forma de apuração das receitas oriundas de variação monetária?

A legislação específica quanto à forma de apuração das variações monetárias ativas está no artigo 30 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, com o acréscimo realizado por meio da Lei n.º 12.249, de 2010:

(...)

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.

Todavia, a inovação (§4º, II) trazida pela Lei n.º 12.249, de 2010, permite a alteração do regime no decorrer do ano-calendário, mas apenas nos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio, o que não ocorreu na espécie.

Portanto, a legislação não permite a alteração de regime realizada pelo contribuinte.

A argumentação do recorrente, de que a opção pelo regime de apuração se dá apenas na ocasião da apresentação da DIPJ poderia merecer algum esforço analítico se fosse adotado como premissa que as antecipações mensais não fazem parte da apuração do tributo, ou seja, que a apuração que dá ensejo à necessidade de uma opção é aquela que ocorre na data do fato gerador, 31 de dezembro.

Contudo, essa premissa, se adotada, 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.

Ademais, há outra razão para não reconhecer o direito de crédito guerreado.

O recorrente afirma que cometeu erro ao recolher os valores correspondentes às estimativas, sendo correto o valor contido na DIPJ, apresentada no ano seguinte ao do período de apuração. O erro referido não é um erro material ou de procedimento, mas um erro de natureza econômica, uma vez que o valor pago corresponde àquele obtido pela correta apuração da estimativa segundo o regime de competência. Portanto, na data do pagamento, o valor pago era devido (...):

(...)

Na sequência, verifica-se que os valores declarados na DIPJ correspondem às antecipações mensais do IRPJ, nos mesmos períodos, quando calculados segundo o regime de caixa. Portanto, o que o contribuinte pretende é mudar o regime de apuração das antecipações mensais de forma retroativa, quando a legislação supracitada permite a mudança de regime apenas para apurações vindouras, uma vez que exige a ocorrência de um fato específico (elevada oscilação da taxa de câmbio) para autorizar a mudança.

Portanto, a alteração do regime de apropriação da variação monetária ativa (caixa ou competência) durante o ano-calendário, para fim de apuração das antecipações mensais do IRPJ e da CSLL, para as empresas que apuram o lucro real anual, somente é permitida quando ocorre elevada oscilação da taxa de câmbio e aplica-se apenas para os meses posteriores a esse fato.

Não estando configurada a situação acima, entendo que o direito de crédito não deve ser reconhecido.

Por todo o exposto, voto no sentido negar provimento ao recurso voluntário.

(grifamos)

Verifica-se que o paradigma entende que o contribuinte optou pelo regime de competência na data do pagamento da primeira estimativa (cujo cálculo computou variações cambiais). Tanto é assim que afirma que o contribuinte pretende mudar o regime das antecipações mensais de *forma retroativa*, e que tal alteração é vedada pela legislação. Portanto, o paradigma situa o momento da opção no pagamento, e não na entrega da DIPJ, como pretendia o contribuinte naquele processo.

Assim sendo, consideramos demonstrada a divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o paradigma, quanto *ao momento* em que se opera a opção do contribuinte entre o regime de caixa ou de competência, para tributação das variações monetárias.

IV - Conclusão

Propomos que SEJA DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda.

À consideração do Sr. Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

[...]

De acordo.

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, e com base nas razões retroexpostas, DOU SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

No mérito do seu recurso a PFN alega, *verbis*:

IV. DOS FUNDAMENTOS PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

O artigo 30, da Medida Provisória nº 2.158-31, de 2001 dispõe:

[...]

À opção da pessoa jurídica, as variações cambiais podem ser reconhecidas para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, segundo o regime de competência.

No caso, o contribuinte é optante pelo lucro real anual, assim exercido na forma legal, *in verbis*:

[...]

Trata-se de matéria regulamentada pela IN SRF nº 93, de 24 de dezembro de 2007, nos seguintes termos:

“Art. 4º Serão acrescidos à base de cálculo, no mês em que forem auferidos, os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, inclusive:

I - os rendimentos auferidos nas operações de mútua realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, exceto se a mutuária for instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil;

(...)

VI - as variações monetárias ativas.

(...)

Art. 17. A adoção do pagamento trimestral do imposto, a que se refere o §1º do art. 2º, pelas pessoas jurídicas que apurarem o imposto pelo lucro real, ou a opção pela forma de pagamento por estimativa, a que se referem os arts. 3º a 10, será irretratável para todo o ano-calendário.

§ 1º A opção pelo pagamento por estimativa será efetuada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro do ano-calendário, ainda que intempestivo, ou com o levantamento do respectivo balanço ou balancete de suspensão.

§ 2º No caso de início de atividades, a opção de que trata o parágrafo anterior será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao primeiro mês de atividade da pessoa jurídica.

Art. 18. Excepcionalmente, nos meses de janeiro e fevereiro de 1997, todas as pessoas jurídicas deverão recolher o imposto correspondente a estes dois meses conforme as regras do pagamento por estimativa.

§1º O disposto neste artigo abrange inclusive as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, bem como as tributadas com base no lucro real trimestral.

§ 2º Na apuração do imposto devido com base neste artigo, a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o imposto mediante levantamento de balanço ou balancete de suspensão ou redução.

§ 3º Utilizada a faculdade prevista no parágrafo anterior, a pessoa jurídica sujeitar-se-á à tributação com base no lucro real, podendo adotar a forma de pagamento do imposto trimestral ou optar pelo pagamento por estimativa.

(...)

Art. 49. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei nº 9.430, de 1996.”

Como pessoa jurídica tributada pelo lucro real segundo o regime de estimativas, o contribuinte, ao efetuar o recolhimento da antecipação mensal, cuja base de cálculo deve ser acrescida das variações cambiais (espécie do gênero variações monetárias), exerce claramente sua opção pelo regime de competência, nos termos do art. 30, §2º, da MP nº 2.158-35/2001.

Com efeito, como as antecipações fazem parte da apuração do tributo, a opção é exercida com o pagamento da estimativa. Se não fosse assim, não haveria razão para a disciplina do § 4º, II, da MP nº 2.158-35/2001, que permite a alteração do regime no decorrer do ano calendário. Ou seja, se o regime não pudesse ser exercido com o recolhimento das antecipações mensais, não haveria razão para a existência de norma que possibilita a alteração do regime no decorrer do ano calendário.

Verificada a correção dos recolhimentos efetuados segundo o regime de competência regularmente exercida pelo contribuinte que incluiu as variações cambiais no cálculo das estimativas recolhidas, conclui-se pela inexistência do indébito tributário alegado.

Destarte, deve ser reformado o v. acórdão recorrido.

Cientificada do recurso especial interposto pela Procuradoria e do despacho que o admitiu, em 11/12/2020 (fl. 157), a contribuinte apresentou suas contrarrazões (fls. 16/171) em 23/12/2020 (fl. 158), refutando, preliminarmente, o conhecimento do recurso, por entender não estarem presentes os requisitos regimentais e, no mérito, defendendo o acerto da decisão recorrida e sua manutenção pelos seus próprios fundamentos, aduzindo que a questão encontra-se solucionada pela própria Receita Federal do Brasil, por meio da SCI Cosit nº 15/2011.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

Conhecimento

A contribuinte questiona o conhecimento do recurso alegando que a recorrente limitou-se a transcrever as decisões, sem demonstrar analiticamente quais os pontos do paradigma indicado que divergiriam do recorrido.

Não lhe assiste razão.

A recorrente apontou precisamente em seu recurso especial os pontos de discordância entre os acórdãos indicando a legislação interpretada de forma divergente, conforme bem analisado no despacho de admissibilidade, de sorte que voto por conhecer do recurso nos exatos termos do despacho do presidente da 2ª Câmara, já transcrito no relatório.

Mérito.

No mérito, entendo que o recurso interposto pela Fazenda Nacional não deve prosperar.

Com efeito, a despeito de existirem argumentos fortes e respeitáveis quanto à ambas as posições defendidas nos acórdãos recorrido e paradigma é certo que a própria administração tributária, por meio de seu órgão que detém o poder consultivo sobre a aplicação da legislação tributária, adotou entendimento convergente com a tese acolhida no acórdão recorrido, ao proferir a Solução de Consulta Interna nº 15 – Cosit, de 13 de setembro de 2011, em cuja ementa restou fixado, *verbis*:

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 irretratável, salvo em situação de elevada oscilação da taxa de câmbio.

Dispositivos legais: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), art. 832, Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 30, Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, art. 137, Instrução Normativa RFB nº 1.079, de 3 de novembro de 2010.

Transcrevo os principais pontos da consulta referida, *verbis*:

[...]

12. Antes de adentrar à análise do problema é necessário referir que essa era uma questão tormentosa, para a qual a Doutrina, a Jurisprudência Administrativa e a própria RFB antes da nova redação dada ao art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, não tinha uma solução pacífica e definitiva.

13. Colocada a questão, como forma de análise, apresentam-se os argumentos a favor de cada uma das interpretações antes referidas. Adicionalmente, cabe referir que a existência de legislação superveniente dando novo tratamento à situação tem o condão de ajudar nessa análise do tratamento anteriormente aplicável.

14. Os argumentos trazidos por aqueles que se alinhavam com a interpretação de que a opção pelo regime de tributação das variações cambiais (caixa x competência) é definitiva e irretratável, são os seguintes:

14.1. A Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, em sua redação original determina como regra geral a adoção do regime de caixa para efeito de tributação da variação cambial e que, somente por opção do contribuinte é que pode ser adotado o regime de competência. Assim, é ônus do contribuinte avaliar a melhor conveniência da adoção de um ou outro regime de reconhecimento das variações monetárias, para fins de determinação da base de cálculo dos tributos respectivos.

14.2. A opção é irretratável e dar-se-ia quando do primeiro pagamento do tributo no ano-calendário. Nesse sentido, considera-se que, tendo o contribuinte se comportado, durante o ano-calendário, de acordo com um dos regimes (caixa ou competência) e realizado o primeiro pagamento em valor compatível com esse regime (ou confessado na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF), já estaria exercida a opção.

14.3. De forma compatível com o exposto, faz-se referência às instruções de preenchimento da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ que, desde 2001, na Ficha de Demonstração do Lucro Real, mais especificamente nas linhas de adição e exclusão de Variações Cambiais Passivas e Ativas (utilizadas por quem optou pelo regime caixa), apresentam a seguinte redação:

“Atenção:

1) a opção pelo reconhecimento das variações cambiais, quando da liquidação das correspondentes operações, será **definitiva** para todo o ano-calendário (MP nº 1.858-10, de 1999, art. 30 e reedições)”(Grifo nosso).

14.4. Refuta-se, ainda, por essa interpretação, o entendimento de que a opção dar-se-ia com a formalização e entrega da DIPJ (que somente ocorre em meados do ano-calendário posterior). Para isso, argumenta-se que esse entendimento impediria (por indefinição do critério aplicável) a exigência de tributos durante o próprio ano-calendário, tanto pelo regime de competência, quanto pelo regime de caixa.

14.5. Quanto ao entendimento de que a opção não poderia se dar com a entrega da DIPJ, refere-se o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 147, em caráter geral, e o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 832, asseverando que esses textos normativos exigem, como requisito para retificação de declaração (DCTF), a existência de erro que lhe sirva de fundamento, conforme abaixo:

“Código Tributário Nacional:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à

autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Regulamento do Imposto de Renda:

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

Parágrafo único. A retificação prevista neste artigo será feita por processo sumário, mediante a apresentação de nova declaração de rendimentos, mantidos os mesmos prazos de vencimento do imposto.

14.6. Considerando que a alteração de regime (caixa x competência) para consideração de variações cambiais na base de cálculo de tributos não se subsumiria ao conceito de erro, mas de alteração de uma faculdade deferida pela lei, não caberia a retificação de declaração para efetuar essa alteração.

15. Entretanto, os defensores da segunda **interpretação**, ou seja, **de que haveria possibilidade de alteração da opção acerca do regime de tributação das variações cambiais, desde que aplicável a todos os meses do ano-calendário também trazem fortes argumentos, com os quais nos alinhamos.** (Grifei)

15.1. A premissa de que a opção é irretratável e que ela se daria no momento em que o contribuinte se comportasse de acordo com um dos regimes realizando o primeiro pagamento ou a primeira declaração (equivalente a confissão de dívidas) de tributos no ano-calendário não tem sustentação clara, pelas seguintes razões:

a) não há expressa definição nesse sentido no texto legal;

b) nos casos em que o ordenamento jurídico desejou fixar o momento e a forma de opção por alguma sistemática ou regime de tributação, ele o fez de maneira expressa.

15.2. Inexistindo declaração expressa no texto legal, a interpretação do ordenamento jurídico deve partir do texto Constitucional que, por sua vez, trata com o status de cláusula pétrea, no nível de direito fundamental, o princípio da reserva legal, segundo o qual ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei. Nesse sentido, encontra-se reproduzido a seguir, parte do art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

15.3. Repara-se que os §§ 1º e 2º do art. 30 não definem o momento nem a forma de opção, restringindo-se a definir o alcance dessa opção (todos os meses do ano-calendário):

“Art. 30.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e 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”.

15.6. Nem mesmo a referência às instruções de preenchimento da DIPJ seria suficiente para concluir que a opção dar-se-ia com o primeiro pagamento ou confissão de dívida (em DCTF). Para isso, basta referir que, nessas instruções, afirma-se que “a opção pelo reconhecimento das variações cambiais, quando da liquidação das correspondentes operações, será definitiva para todo o ano-calendário”, mas não se esclarece quanto à forma e ao momento dessa opção.

15.7. Assim, preliminarmente, não havendo determinação expressa, não se poderia inferir a obrigação da opção por um dos regimes aceitos pela lei apenas por conta do primeiro pagamento ou da primeira confissão de dívida em declaração.

15.8. Admitindo-se, ainda, que essa obrigação, em que pese não estar expressa (conforme já esclarecido), poderia estar implícita, far-se-ia necessário perquirir o sistema, mediante comparação do tratamento dado à opção sob análise e outras situações similares, conforme será apresentado a seguir.

15.9. Nos casos em que o ordenamento jurídico desejou fixar o momento e a forma de opção por alguma sistemática ou regime de tributação, ele o fez de maneira expressa.

15.10. Em vários pontos da legislação tributária, o legislador cria opções para a pessoa jurídica, em termos de critério de tributação.

15.11. A seguir, exemplificativamente, são apresentados os seguintes pontos:

[...]

16. Pelas razões acima aduzidas, resta claro que:

a) não houve declaração expressa de forma, momento ou irretratabilidade para opção por regime de tributação de variações cambiais; e

b) nos casos em que o legislador desejou determinar que essa opção se desse pelo primeiro pagamento no período, ele o fez de maneira inequívoca.

17. Dessa forma, resta afastado por falta de determinação expressa o entendimento de que a opção pelo regime (caixa x competência) de tributação das variações cambiais ocorra no primeiro pagamento ou na confissão de dívida em declaração.

18. Corroborando esse último entendimento, cabe referir a conclusão apresentada por Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi, no artigo “Dos Regimes Fiscais de Reconhecimento das Variações Monetárias Cambiais nas Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL. O Momento do Exercício do Direito” publicado na revista Dialética de Direito Tributário nº 171, Dezembro/2009, pp. 110 a 131, a seguir:

“... a mudança de apuração das variações cambiais pelo regime de competência para o de caixa no curso do ano-calendário, embora afete o valor apurado das estimativas anteriores à mudança do critério adotado, afigura-se autorizado em lei, e legítimo. E mais, como o aspecto temporal do IRPJ e da CSLL só se dá ao cabo do ano calendário, em 31 de dezembro, o que a lei determina é a harmonização de todo o período de acordo com o regime escolhido. Somente nesse momento, nasce a obrigação tributária principal e se podem identificar os efeitos das oscilações do câmbio sobre os tributos e sobre a esfera patrimonial dos contribuintes, esfera que a MP nº 2.158-35/2001 quis proteger. A DIPJ, formulada após o fechamento do exercício - cujo prazo de entrega é até o mês junho do ano subsequente ao do ano base -, retratando o efetivo tributo devido em bases anuais, é documento hábil para demonstrar a adoção de um regime ou de outro (caixa ou competência) ...”

19. Em 14 de junho de 2010 foi publicada no Diário Oficial da União a Lei nº 12.249, de 2010, que, em seu art. 137, dispõe o seguinte:

[...]

20. A leitura do dispositivo acima revela que, a partir do ano-calendário de 2011:

a) a opção pelo regime de tributação das variações cambiais dar-se-á por comunicação à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no mês de janeiro; e

b) não poderá ocorrer durante o ano alteração do regime de tributação das variações cambiais (caixa x competência), exceto no caso de elevada oscilação cambial (em percentual superior ao determinado pelo Poder Executivo).

21. A nova redação do art. 30 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001, reforça o entendimento que a opção poderia ser exercida a qualquer tempo, uma vez que ela estabelece como regra geral que a partir de 2011 a opção deve ser exercida em janeiro. Ora, se a lei teve que ser alterada para dispor sobre o momento da opção é porque anteriormente não havia essa limitação, indo ao encontro do entendimento defendido por esta Coordenação-Geral.

22. Em 4 de novembro de 2010 foi publicada no Diário Oficial da União a Instrução Normativa RFB nº 1.079, de 3 de novembro de 2010, que em seus arts. 3º a 5º dispõe o seguinte:

[..]

Conclusão

23. Diante do exposto, soluciona-se a consulta interna respondendo à interessada que:

a) 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.

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

[...]

Desta feita, entendo que a interpretação da administração tributária, ainda que proferida em momento posterior ao caso dos autos, não pode deixar de ser aplicada em favor da contribuinte, na medida em que trata precisamente da aplicação da legislação ora discutida.

Na linha desse entendimento, ainda que a contribuinte tenha inicialmente feito a opção pelo regime de competência, quando do recolhimentos das estimativas mensais do IRPJ, esta poderia ser revista enquanto não concluída a apuração anual, exigindo-se apenas que a mesma deveria ser uniforme em todo o ano-calendário.

Destarte, andou bem o colegiado recorrido ao determinar o retorno dos autos à unidade de origem para apreciar os fatos relacionados à apuração feita pelo contribuinte com vistas a aferir a existência ou não do crédito pleiteado na compensação.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado