



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

**Processo n°** 10580.000882/2004-15  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1801-002.275 – 1ª Turma Especial  
**Sessão de** 3 de março de 2015  
**Matéria** DCOMP - PAGAMENTO INDEVIDO  
**Recorrente** LATAPACK BALL EMBALAGENS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

LUCRO REAL ANUAL. ANTECIPAÇÃO MENSAL. ESTIMATIVA. REGIME DE APROPRIAÇÃO DA VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. CAIXA. COMPETÊNCIA.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Fernando Daniel de Moura Fonseca, Alexandre Fernandes Limiro e Rogério Aparecido Gil que deram provimento parcial ao recurso, para determinar o retorno dos autos à origem e análise do crédito tributário pleiteado no Per/Dcomp objeto de litígio.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Ana de Barros Fernandes Wipprich – Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Fernando Daniel de Moura Fonseca, Neudson Cavalcante Albuquerque, Alexandre Fernandes Limiro, Rogério Aparecido Gil e Ana de Barros Fernandes Wipprich.

## Relatório

LATAPACK BALL EMBALAGENS LTDA., pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 15-12.273 (fl. 210), pela DRJ Salvador, interpõe recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma da decisão.

O recorrente apresentou à Receita Federal do Brasil as seguintes declarações de compensação: 20137.58681.290104.1.3.04-2973; 30013.48113.290104.1.3.04-7243; 09919.56765.290104.1.3.04-1306; 09945.82874.290104.1.3.04-2362; 27609.67667.290104.1.3.04-1233 e 21832.91362.290104.1.3.04-0472, que não foram homologadas por aquele órgão, nos termos do despacho decisório de fl. 158, segundo o qual não existem pagamentos indevidos de IRPJ e CSLL sobre as variações cambiais ativas, uma vez que, ao efetuar o primeiro recolhimento de antecipação mensal daquele ano (estimativa), incluiu no seu cálculo as receitas das referidas variações sob o regime de competência, assim exercendo a opção prevista no artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-31, de 2001, opção esta que seria definitiva e irretroatável para todo o ano-calendário de 2003.

Ciente dessa decisão, o interessado apresentou a manifestação de inconformidade de fl. 166, cujos argumentos foram resumidos no relatório da decisão recorrida, conforme o seguinte excerto (fl. 214):

*3.4. conforme o disposto nos arts. 177 e 187, §1º, da Lei nº 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 a determinação da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, decorrente das receitas relativas a variação cambial, no entanto, é permitida a opção pelo regime de caixa ou de competência nos termos do artigo 30, da Medida Provisória - MP nº 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 nº 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 será 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. nº 90);

3.9. "vale ressaltar que a Instrução Normativa SRF nº 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 evidência, poderá ser compensado com outros tributos e contribuições administrados pela SRF, conforme disposto nos artigos 73 e 74 da Lei nº 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 nº 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 nº 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, 'al 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)";*

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade, cuja fundamentação é sintetizada no seguinte trecho (fl. 226):

*13. Portanto, sendo a Contribuinte pessoa jurídica tributada com base no lucro real, e tendo exercido a opção de recolhimento do IRPJ pela estimativa mensal, em cuja apuração determina o oferecimento à tributação das "variações monetárias ativas" (art. 40, inciso IV, da I.N. SRF 93, de 1997), gênero da qual faz parte a espécie: variações cambiais ativas, é lícito se concluir que 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 artigo 30, §2º, da MP nº2.158-31, de 2001, aplicável tanto ao IRPJ quanto à CSLL.*

A decisão adotou a seguinte ementa:

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

*Ano-calendário: 2003*

*DIREITO A RESTITUIÇÃO. TRIBUTO E CONTRIBUIÇÃO. VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. TAXA DE CAMBIO. REGIME DE COMPETÊNCIA. OPÇÃO.*

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

Cientificado dessa decisão em 18/04/2007, por meio de remessa postal (fl. 234), o contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário (fl. 235), em 15/05/2007, em que reafirma que incluiu a receita oriunda em variação cambial na base de cálculo da estimativa por um erro; reafirma que esse fato não configura sua opção por adotar o regime de competência e que a configuração dessa opção somente se dá por ocasião da apresentação da declaração de rendimentos (DIPJ).

É o relatório

## Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O recurso voluntário apresentado atende aos pressupostos de admissibilidade, sendo digno de conhecimento.

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 nº 2.158-35, de 2001, com o acréscimo realizado por meio da Lei nº 12.249, de 2010:

*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)*

*§ 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)*

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 nº 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, nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.430, de 1996:

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência).*

Na seqüência, 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

(assinado digitalmente)  
Neudson Cavalcante Albuquerque