



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

Processo n° 10580.010018/2003-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-003.087 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2019
Matéria Normas Gerais de Direito Tributário
Recorrente LATAPACK-BALL EMBALAGENS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, e DAR 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.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Santos Guedes (suplente convocada) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

Trata-se Processo Administrativo decorrente de Despacho de fl. nº 48, expedido pelo Serviço de Orientação e Análise Tributária (SEORT) da Delegacia da Receita Federal de Salvador - Bahia, o qual **não homologou** "PER/DCOMP" nº 23811.40560.161003.1.3.04-5723, onde consta um débito no valor total de R\$ 182.796,65 relativo à recolhimento de IRPJ por estimativa mensal, e a utilização de um crédito no valor original de R\$ 168.647,15, como também, **indeferiu** o pedido de reconhecimento de crédito tributário ali inserido no valor original de R\$ 826.862,95, relativo a alegado recolhimento a maior realizado em 30/04/2003, do IRPJ sob o código "2362", incluso no DARF de R\$ 1.081.844,38 (docs. de fls. n.ºs. 29 a 34, 40 e 41).

Transcrevo o relatório anexado ao acórdão nº 15-12.266, proferido pela 1ª Turma da DRJ/SDR, complementando-o ao final com o necessário.

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 nº 021/2005 - SEORT-PJ, prolatado em 31/01/2005 (doc. de folhas n.ºs. 46 a 48), não homologou a compensação declarada na "DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO ("PER/DCOMP") nº 23811.40560.161003.1.3.04-5723, onde consta um débito no valor total de R\$ 182.796,65 (Principal: R\$ 138.241,43; Multa Mora: R\$ 27.648,29; e Juros: R\$ 16.906,93), sob o código "2362 IRPJ - PJ OBRIGADAS AO LUCRO REAL - ENTIDADES NÃO FINANCEIRAS - ESTIMATIVA MENSAL", e a utilização de um crédito no valor original de R\$ 168.647,15, como também, indeferiu o pedido de reconhecimento de crédito tributário ali inserido no valor original de R\$ 826.862,95, relativo a alegado recolhimento a maior realizado em 30/04/2003, do IRPJ sob o mesmo código "2362", incluso no DARF de R\$ 1.081.844,38 (docs. de fls. n.ºs. 29 a 34, 40 e 41).

2. De acordo com o referido Parecer 021/2005 - SEORT-PJ, o indeferimento do "PER/DCOMP" foi em razão do referido órgão entender pela inexistência de pagamentos indevidos do IRPJ sobre as variações cambiais ativas, uma vez que ao efetuar o primeiro recolhimento no ano-calendário de 2003, relativo ao imposto 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 do IRPJ, 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 à Repartição competente, onde, citando doutrina e jurisprudência, contesta o referido Despacho, alegando, em síntese, que (docs. de fls. es. 06 a 27 e 49 a 66):

3.1. em 16/10/2003, enviou eletronicamente a Declaração de Compensação nº 23811.40560.161003.1.3.04-5723, na qual informou a compensação de débito de IRPJ relativo ao período de apuração de Fevereiro de 2003, no valor original de R\$ 182.796,65, com valor a ser restituído em decorrência de recolhimento indevido e/ou a maior efetuado a título de IRPJ;

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 à 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 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 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 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 as 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 57);

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 in& 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 a 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, '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 10B — Informações Objetivas, nº 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° 1.598/77 (art. 6º, § 1º), em matéria tributária, esteio 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 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.

A r. DRJ decidiu pela manutenção do despacho decisório em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

DIREITO À 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 câmbio, 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 IPRJ pela sistemática de estimativa mensal aplicável para todo o Ano-calendário em que se deu o primeiro recolhimento.

Rest/Ress. Indeferido - Comp. não homologada

A Recorrente apresentou o Recurso Voluntário de fls. 86-101 em que aduz, preliminarmente, o direito a recorrer sem que se proceda ao arrolamento de bens, nos termos da ADI 1.976, julgada pelo STF e publicada em 10.04.2007.

No mérito sustenta que, em relação à determinação da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, decorrente das receitas relativas à variação cambial, é permitida a opção pelo regime de caixa ou de competência," nos termos do disposto no artigo 30 da Medida Provisória - MP n.º 2.158-35/01, que o recolhimento indevido no regime de competência não implica nesta opção de que trata referido dispositivo legal:

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.

Acentua que inexistia qualquer regulamentação pela RFB que indicasse o momento da opção ou como ela deveria ser realizada, que somente com a entrega da correspondente DIPJ do exercício é que a referida opção será formalizada perante a SRF.

Ressalta ainda que a Instrução Normativa SRF n.º 345, de 28 de Julho de 2003 (D.o.0 08/08/03) estabeleceu, exclusivamente para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou optantes pelo SIMPLES, que a mudança de regime 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.

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 real (trimestral ou anual) ou presumido, nos termos do disposto nos art. 3º e 26, §1º da Lei nº 9.430/96.

Sustenta, por fim, que 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 das S.A. art. 177). Dessa forma, segundo a aplicação conjunta desses princípios, as receitas da variação cambial somente deveriam ser reconhecidas quando de sua liquidação.

Arremata afirmando que abstrações feitas à 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.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto - Relator.

O Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

PRELIMINAR – DIREITO AO RECURSO SEM NECESSIDADE DE GARANTIA

Assiste razão à Recorrente. Dispõe o art. 62 do RICARF que:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

A matéria em apreço foi objeto da ADI 1.976/DF, julgada 28.032007, sob relatoria Ministro Joaquim Barbosa, tribunal pleno:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 32, QUE DEU NOVA REDAÇÃO AO ART. 33, § 2º, DO DECRETO 70.235/72 E ART. 33, AMBOS DA MP 1.699-41/1998. DISPOSITIVO NÃO REEDITADO NAS EDIÇÕES SUBSEQUENTES DA MEDIDA PROVISÓRIA TAMPOUCO NA LEI DE CONVERSÃO. ADITAMENTO E CONVERSÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA NA LEI 10.522/2002. ALTERAÇÃO SUBSTANCIAL DO CONTEÚDO DA NORMA IMPUGNADA. INOCORRÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE RELEVÂNCIA E URGÊNCIA. DEPÓSITO DE TRINTA PORCENTO DO DÉBITO EM DISCUSSÃO OU ARROLAMENTO PRÉVIO DE BENS E DIREITOS COMO CONDIÇÃO PARA A INTERPOSIÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO. PEDIDO DEFERIDO. Perda de objeto da ação direta em relação ao art. 33, caput e parágrafos, da MP 1.699-41/1998, em razão de o dispositivo ter sido suprimido das versões posteriores da medida provisória e da lei de conversão. A requerente promoveu o devido aditamento após a conversão da medida provisória impugnada em lei. Rejeitada a preliminar que sustentava a prejudicialidade da ação direta em razão de, na lei de conversão, haver o depósito prévio sido substituído pelo arrolamento de bens e direitos como condição de admissibilidade do recurso administrativo. Decidiu-se que não houve, no caso, alteração substancial do conteúdo da norma, pois a nova exigência contida na lei de conversão, a exemplo do depósito, resulta em imobilização de bens. Superada a análise dos pressupostos de relevância e urgência da medida provisória com o advento da conversão desta em lei. A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo constitui obstáculo sério (e intransponível, para consideráveis parcelas da população) ao exercício do direito de petição (CF, art. 5º, XXXIV), além de caracterizar ofensa ao princípio do contraditório (CF, art. 5º, LV). A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos pode converter-se, na prática, em determinadas situações, em supressão do direito de recorrer, constituindo-se, assim, em nítida violação ao princípio da proporcionalidade. Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 32 da MP 1699-41 - posteriormente convertida na lei 10.522/2002 -, que deu nova redação ao art. 33, § 2º, do Decreto 70.235/72.

Isto posto, entendo merece prosperar a preliminar suscitada.

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:

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.

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:

Art. 13. As variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função de taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, são consideradas, para efeitos da incidência destas contribuições, como receitas financeiras.

§ 1º As variações monetárias em função da taxa de câmbio, a que se refere o caput, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo das contribuições, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 2º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias de que trata o § 1º poderão ser consideradas, na determinação da base de cálculo das contribuições, segundo o regime de competência.

§ 3º A opção prevista no § 2º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 4º A pessoa jurídica, na hipótese de optar pela mudança do regime previsto no § 1º para o regime de competência, deverá reconhecer as receitas de variações monetárias, ocorridas em função da taxa de câmbio, auferidas até 31 de dezembro do ano precedente ao da opção.

§ 5º Na hipótese de optar pela mudança do regime de competência para o regime previsto no § 1º, a pessoa jurídica:

I - deverá efetuar o pagamento das contribuições, devidas sob o regime de competência, apuradas até o dia 31 de dezembro do ano anterior ao do exercício da opção; e

II - na liquidação da operação, deverá efetuar o pagamento das contribuições relativas ao período de 1º de janeiro do ano do exercício da opção até a data da citada liquidação.

§ 6º Os pagamentos a que se refere o § 5º deverão ser efetuados:

I - até o último dia útil da primeira quinzena do mês de fevereiro do ano do exercício da opção, no caso do inciso I; e

II - até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da liquidação da operação, no caso do inciso II.

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 dispôs 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.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Alexandre Evaristo Pinto